مذكرات فى

محاسبة الشركات

دكتور
كمال عبد السلام على حسن
قسم المحاسبة - كلية التجارة
جامعة المنصورة

١٩٨٢

مكتبة الجلاء الجديدة
المنصورة

بسم الله الرحمن الرحيـــــــم

" اقرأ باسم ربك الذى خلق ، خلق الانسان من علق ، اقـــــــــرأ
وربك الأكرم ، الذى علم بالقلم ، علم الانسان ما لم يعلم .

صدق الله العظيــــم

بسم الله الرحمن الرحيم

((مقدمـــــة))

يستهدف هذا المؤلف تقديم دراسة تفصيلية للمحاسبة فى شركـــــات الاشخاص والاموال وقد قسمنا هذه المذكرات الى قسمين حيث يختص القســـم الاول بشركات الاشخاص وتكوينها والمشاكل المرتبطة بتوزيع الأرباح والخسائـــر وتعديل العقد وانقضاء شركات الاشخاص بالتصفية والاندماج .

أما القسم الثانى فيختص بشركات الأموال وتكوينها وكيفية تمويلهــــا سواء رأسمال أو قرض .

ونأمل أن نكون قد وفينا الموضوع حقه من كافة جوانبه علما وعمــلا . سائلين الله التوفيق والسداد .

دكتور كمال عبد الســلام

نوفمــــبر ١٩٨١

القسم الاول

المحاسبة فى شـــــركات الاشخـــــاص

يتضمن هذا القســـم :

الباب الاول : مشاكل تكوين شركات الاشخاص وتنظيمها .

الباب الثاني : المشاكل المحاسبية لاعادة تنظيم شركات الاشخاص .

الباب الثالث : انقضاء شركات التضامن والتوصية ومشاكلها .

الباب الاول

مشاكل تكوين شركات الاشخاص وتنظيمها

ماهية شركات الاشخاص :

تنقسم شركات الاشخاص الى شركات تضامن وشركات توصية بسيطة ويعرف القانون التجارى (١) شركة التضامن " هى الشركة التى يعقدها اثنان أو أكثر بقصد الاتجار على وجه الشركة بينهم بعنوان مخصوص يكون إسما لها . ويكون الشركاء متضامنين لجميع تعهداتها ، ولو لم يحصل وضع الامضاء عليها الا من أحدهم انما يشترط أن يكون هذا الامضاء بعنوان الشركة .

وشركة التوصية عرفها القانون التجارى (٢) " هى الشركة التى تعقد بين شريك واحد أو أكثر مسؤلين متضامنين ، وبين شريك واحد أو أكثر يكونون أصحاب أموال فيها وخارجين عن الادارة ويسمون " موصين " والشركاء الموصون لا يلزمهم من الخسارة التى تحصل ، الا بقدر المال الذى دفعوه ، أو الذى كان يلزمهم دفعه الى الشركة .

مميزات شركة التضامن والتوصية :

(١) مسؤلية الشركاء المتضامنين ، مسؤلية غير محدودة وعلى وجه التضامن بينهم ، فهم مسؤلون متضامنون ، حتى فى أموالهم الخاصة عن سداد جميع التزامات الشركة ، بينما مسؤلية الشركاء الموصين محدودة بقدر حصصهم فى رأس مال الشركة .

(٢) حصة الشريك غير قابلة للانتقال بالتنازل أو التحويل دون موافقة باقى الشركاء ذلك لان الشركة تعتمد فى وجودها على الاعتبار الشخصى ، وعلى الثقة المتبادلة بين الشركاء .

(٣) يعد الشريك المتضامن تاجرا يشهر افلاسه بافلاس الشركة ، بينما لا يعد الشريك الموصى تاجرا ، ولا يجوز اشهار افلاسه ، الا اذا كان تاجرا فى الاصل ، أو اذا ثبت تدخله فى ادارة الشركة وتكرر تصرفه كشريك متضامن .

---

(١) المادتان ٢٠ ، ٢٢ من القانون التجارى .

(٢) المادتان ٢٣ ، ٢٧ من القانون التجارى .

(٤) وفاة أحد الشركاء المتضامنين ، أو افلاسه أو الحجر عليه ، يترتب عليه حل الشركة وتصفيتها ، الا اذا اتفق الشركاء فى عقد الشركة على خلاف ذلك .

اجراءات تكوين شركات الاشخاص :

تتشابه اجراءات تكوين شركات التضامن مع اجراءات تكوين شركات التوصية البسيطة من حيث ضرورة أن يكون عقد الشركة مكتوبا والا كان باطلا ولا يجوز تعديل بيانات العقد الا بعد استيفاء الشكل الذى أفرغ فيه العقد ، ويعتبر عقد الشركة بمثابة القانون النظامى لها ويشتمل على كل ما ينظم علاقة الشركاء ببعضهم وعلاقتهم بالغير ، لذلك يجب أن يتميز بالوضوح وعدم الغموض ومن أهم بنود العقد :

(١) أسماء الشركاء وعناوينهم وجنسياتهم ، مع النص على الشركاء الموصين فى حالة شركات التوصية البسيطة .

(٢) عنوان الشركة ويتكون من اسم أحد الشركاء المتضامنين أو بعضهم مضافا اليه كلمة وشريكه أو وشركاه .

(٣) رأسمال الشركة وحصة كل شريك فيه وميعاد وطريقة دفعه ، وطريقة التقويم اذا كانت الحصة عينية .

(٤) الغرض من الشركة ، وتاريخ بدايتها ونهايتها .
(٥) الشريك المتضامن الذى يكلف بالادارة .
(٦) احتساب الفائدة على المسحوبات وعلى رأس المال
(٧) نسب توزيع الارباح والخسائر .
(٨) مرتبات الشركاء أو مكافآتهم مقابل القيام بادارة الشركة .
(٩) انفصال أحد الشركاء وطريقة احتساب وسداد حقوقه .
(١٠) حل الشركة والطريقة التى تتبع فى تصفيتها .
(١١) السنة المالية للشركة ، وميعاد الجرد واعداد الحسابات الختامية .

اشهار ملخص العقد :

يجب فى بحر ١٥ يوما من تحرير عقد الشركة عمل ملخص يحتوى على

أهم ما ورد في العقد من بنود ، وأن يتم اشهار هذا الملخص بالطريق القانونــــــــي .

ويتم هذا الاشهار بايداع الملخص قلم الكتاب في المحاكم الابتدائيـــــة التي يوجد في دائرتها مركز الشركة أو فرع من فروعها ليسجل في السجل المعـــد لذلك . ويعلن بلصقة مدة ٣ شهور في اللوحة المعدة في المحكمة للاعلانـــات القضائية . كما يجب نشر الملخص في احدى الصحف التي تطبع في مركز الشركـة وتكون معدة لنشر الاعلانات القضائية ، أو صحيفتين تطبعان في مدينة أخرى .

ويشتمل الملخص على الآتــــــي :

(١) أسماء الشركاء وألقابهم وعناوينهم .
(٢) عنوان الشركـــــة .
(٣) تاريخ ابتداء الشركة وتاريخ انتهائها .
(٤) أسماء الشركاء المنوط بهم الادارة .

القيد بالسجل التجـــــاري :

يجب على كل شركة تجارية في بحر شهر من تكوينها القيام بجانـــب الاشهار بالقيد في السجل التجاري .

ويتضمن هذا الباب الفصول الاتيــــة :

الفصـــــل الاول : المعالجة المحاسبية لاثبات الحصص .
الفصل الثانــــي : الحسابات الشخصية وتوزيع الارباح والخسائر .
الفصل الثالـــث : الحسابات الختامية والقوائم المالية .

الفصـــل الاول

المعالجة المحاسبية لاثبات الحصــص

عند بداية تكوين الشركة فان رأس المال يقصد به مجموع الاصول الـتى يقدمها الشركاء وقيود سداد الشركاء لحصصهم فى رأس المال تتوقف علـى طريقة وفاء كل منهم بحصته فى رأس المال وقد يكون الوفاء باحدى الطرق الاتية :

أولا : تقديم أصل نقـدى ٠
ثانيا : تقديم أصل أو أصول عينية ٠
ثالثا : تقديم أصول وخصوم منشأة فردية أو بعضها ٠
رابعا : حصص العمــل ٠

أولا : تقديم أصل نقــدي :

قد يقوم الشركاء بتسديد حصصهم فى رأسمال الشركة نقـدا ٠ وفى هذه الحالة يجعل ح/ نقدية بالخزينة أو (ح/ البنك) فـى حالة الدفع بشيك مدينا و ح/ رأسمال الشريك دائنا بنفس القيمة ٠

مثـــال :

فى أول يناير سنة ١٩٨١ اتفق محمد وشريف على تكويـن شركة تضامن برأسمال قدره ٢٠,٠٠٠ جنيه مقسم بينهم بنسبة ٣ : ٢ على التوالى على أن يسدد كل منهم حصته فى رأس المال نقدا ٠

والمطلــوب :

اجراء قيود اليومية التى تثبت سداد الشركاء لحصصهم فـى رأس المال وتصوير قائمة المركز المالى للشركة عقب السداد مباشرة ٠

(١) قيود اليومية لاثبات سداد الشركاء لحصصهم فى رأس المال :

٢٠٠٠٠ من ح/ نقدية بالخزينــة
الى مذكوريــن
١٢٠٠٠ ح/ رأسمال محمد
٨٠٠٠ ح/ رأسمال شريف

(٢) قائمة المركز المالى عقب السداد مباشـــرة :

أصـــول		رأس المال وخصـــوم	
٢٠٠٠٠	نقدية بالخزينة		**رأس المـــال**
		١٢٠٠٠	محمـــد
		٨٠٠٠	شريـــف
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	

ثانيا : تقديم أصول عينيـــة :

قد يقوم أحد أو بعض الشركاء بتسديد حصته أو حصصهـم عن طريق تقديم بعض الاصول العينية كالاراضى أو المبانى ... الـخ ولا تختلف القيود فى هذه الحالة عن الحالة السابقة الا فى جعـل حساب الاصل أو الاصول العينية مدينة بدلا من حـ/ نقدية بالخزينـة مع جعل حساب رأس مال الشريك دائنا . ونلاحظ أنه فى حالة تقديـم أصل عينى لابد أن تقوم ادارة الشركة بتقييم هذا الاصل على أسـاس سعر المثل السائد فى السوق فى تاريخ نقل ملكية الاصل وذلـك للتأكد من قيمته الحقيقيـة .

مثـــال :

فى أول يناير سنة ١٩٨١ تكونت شركة تضامن من محمود وعلى برأس مال قدره ٤٠٠٠٠ جنيه مقسمة بينهم بالتساوى ، واتفق الشركـاء على سداد حصتهما فى رأس المال كالاتى :

الشريك محمد يقوم بسداد حصته نقدا .

الشريك على يقوم بسداد جزء من حصته بتقديم قطعة أرض قومت بسعـر ١٦٠٠٠ جنيه على أن يدفع الباقى فى حصته نقدا .

وفى هذه الحالة تكون قيود اليومية كالاتى :

٢٠٠٠٠ من حـ/ نقدية بالخزينة

٢٠٠٠٠ الى حـ/ رأس مال محمد

اثبات تقديم محمد حصته نقـــدا

من مذكوريـــن
١٦٠٠٠ حـ/ الاراضـــى
٤٠٠٠ حـ/ نقدية بالخزينـــة
٢٠٠٠٠ الى حـ/ رأس مال على
اثبات تقديم على لحصته فى رأس المـــال

وسوف تظهر قائمة المركز المالى كالاتى :

	أصول ثابتـــة		**رأس المـــال**
١٦٠٠٠	الاراضـــى	٢٠٠٠٠	محمـــد
	أصول متداولـــة	٢٠٠٠٠	علـــى
٢٤٠٠٠	نقدية بالخزينـــة		
٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠	

ثالثا : **تقديم أصول وخصوم منشأة فردية** :

قد يحدث أن يكون لاحد الشركاء محل تجارى ويرغب فـــى تقديم صافى أصول محله مقابل حصته فى رأس مال شركة التضامن ويقابلنا فى هذه الحالة مشكلة اعادة تقدير أصول وخصوم المحل التجارى قبـــل انتقالها لشركة التضامن ، ثم المرحلة الثانية المعالجة فى دفاتـــر شركة التضامـــن .

المرحلة الاولـــى :

عملية تقدير أصول وخصوم المنشأة الفردية (فى دفاتر المنشأة الفردية) :

ان انتقال أصول وخصوم المنشأة الفردية الى شركة التضامـــن معناه اقفال دفاتر المنشأة الفردية وما دامت هذه الاصول والخصـــوم ستنقل الى شركة التضامن بعد اعادة تقديرها فلابد قبل اقفـــال دفاتر المنشأة الفردية أن تثبت التعديلات الناتجة عن اعادة التقديـــر وتظهر أثرها على رأس المال ثم يلى ذلك اقفال حـ/ الاصول والخصـــوم ولتحقيق ذلك تتبع الخطوات التاليـــة :

(١) يفتح حـ/ وسيط يسمى حـ/ اعادة التقدير يجعل مدينا بكل نقص فى قيمه الاصول المنتقلة الى شركة التضامن وكل زيادة فى قيمة الخصوم التى تعهدت بها شركة التضامن مع جعل حسابات هذه الاصول والخصوم دائنة .

- فى حالة نقص قيمة أصل من الاصول يكون القيد كالاتى :

xx من حـ/ اعادة التقدير
xx الى حـ/ الاصل (بمقدار النقص فى قيمته)

- فى حالة زيادة قيمة الخصوم التى تعهدت بها شركة التضامن يكون القيد :

xx من حـ/ اعادة التقدير
xx الى حـ/ الخصوم (بمقدار الزيادة)

وعلى العكس من ذلك يجعل حـ/ اعادة التقدير دائنا بكل زيادة فى قيمة الاصول المنتقلة الى شركة التضامن وكل نقص فى قيمة الخصوم التى تعهدت بها شركة التضامن مع جعل حسابات هذه الاصول والخصوم مدينة كالاتى :

xx من حـ/ الاصل (بمقدار الزيادة فى قيمته)
xx الى حـ/ اعادة التقدير

xx من حـ/ الخصوم (بمقدار النقص فى قيمتها)
xx الى حـ/ اعادة التقدير

وبالتالى يظهر حـ/ اعادة التقدير كالاتى :

حـ/ اعادة التقدير

xx	الى حـ/ الاصل (بمقدار النقص فى قيمته)	xx	من حـ/ الاصل (بمقدار الزيادة فى قيمته)
xx	الى حـ/ الخصوم (بمقدار الزيادة)	xx	من حـ/ الخصوم (بمقدار النقص)
xx	رصيد دائن يمثل أرباح اعادة التقدير	xx	رصيد مدين يمثل خسائر اعادة التقدير

(٢) يرحل رصيد حـ/ اعادة التقدير (سواء ربحا أم خسارة) الى حـ/ رأس المال فاذا كان رصيد حـ/ اعادة التقدير مدينا فيدل ذلك على خسائر اعادة التقدير يخفض بها رأس المال بأن يجعل حـ/ رأس المال مدينا ، وحـ/ اعادة التقدير دائنا بالقيد الاتى :

xx من حـ/ رأس المال
xx الى حـ/ اعادة التقدير

اما اذا كان رصيد حـ/ اعادة التقدير دائنا فيدل على ارباح ناتجة من اعادة التقدير يزاد بها رأس المال بالقيد التالى :

xx من حـ/ اعادة التقدير
xx الى حـ/ رأس المال

(٣) ثم تقفل حسابات الاصول بجعل حـ/ شركة التضامن مدينا وحسابات الاصول بقيمتها بعد اعادة التقدير دائنا ، وكذلك تقفل حسابات الخصوم بقيمتها بعد اعادة التقدير مدينة وحساب شركة التضامن دائنا بالقيدان التاليين :

xx من حـ/ شركة التضامن
xx الى حـ/ الاصول (بقيمتها بعد اعادة التقدير)
انتقال الاصول الى الشركة الجديدة

xx من حـ/ الخصوم (بقيمتها بعد اعادة التقدير)
xx الى حـ/ شركة التضامن
تعهد الشركة الجديدة بالخصوم

(٤) يقفل حـ/ رأس المال بعد تعديله بنتيجة أرباح أو خسائر اعادة التقدير بجعله مدينا وحـ/ شركة التضامن دائنا بالقيد التالى :

xx من حـ/ رأس المال (بعد تعديله نتيجة اعادة التقدير)
xx الى حـ/ شركة التضامن
اقفال حـ/ رأس المال

وبذلك تكون حسابات المنشأة الفردية قد أقفلت بمناسبة انتقالها الى شركة التضامن .

ملحوظة :

قد لا تنتقل كل أصول المنشأة الفردية الى شركة التضامن بل قد يحتفظ الشريك بأحد أو بعض الاصول لنفسه ، ويعتبر ذلك تخفيضا لرأس المال بالقيد التالي :

xx من حـ/ رأس المال

xx الى حـ/ الاصل (الذى لم ينتقل لشركة التضامن)

كذلك قد لا تتعهد شركة التضامن بكل الخصوم بل يتعهد الشريك بسداد احد أو بعض الخصوم وهذا يعتبر زيادة لرأسماله . وعلى ذلك فالخصوم التى لم تنتقل الى شركة التضامن تقفل فى حـ/ رأس المال فيجعل حـ/ الخصوم مدينا وحـ/ رأس المال دائنا بالقيد التالي:

xx من حـ/ الخصوم (التى لم تنتقل لشركة التضامن)

xx الى حـ/ رأس المال

المرحلة الثانية : المعالجة في دفاتر شركة التضامن :

تقوم شركة التضامن باثبات الاصول المنتقلة اليها فقط والخصوم التى تعهدت بها فقط وبقيمتها الجديدة – أى بعد اعادة تقديرها فى دفاترها . فيجعل حـ/ الاصول مدينا وحـ/ الخصوم دائنا مع جعل حـ/ رأسمال الشريك دائنا بالفرق بالقيد التالي :

xx من حـ/ الاصول (المنتقلة الى شركة التضامن وبقيمتها الجديدة)

الى مذكورين

xx الخصوم (المنتقلة لشركة التضامن بقيمتها الجديدة)

xx رأسمال الشريك (بالفرق)

ويلاحظ أنه قد يحدث أن يزيد صافى الاصول المنتقلة الى شركة التضامن عن حصة الشريك المتفق عليها فى رأسمال الشركة وفى هذه الحالة :

(أ) اما أن يسحب الشريك الفرق نقداً اذا سمحت النقدية بذلك .

(ب) أن يعتبر الفرق ديناً على الشريك للشركة يمثله حسابه الشخصي المدين ويكون القيد :

xx من حـ/ النقدية (أو من حـ/ الشخصي للشريك)
xx الى حـ/ رأس مال الشريك

مثال عام :

فى أول يوليو سنة ١٩٨١ اتفق محمد وأحمد وشريف على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره ٣٠٠٠٠ جنيه مقسمة بينهم بالتساوى ، ولقد أوفى كل شريك بحصته فى رأس المال على الوجه التالى :

الشريك محمد : نقداً .
" أحمد : قدم الاصول التالية :
٣٠٠٠ أثاث ، ٥٠٠٠ بضاعة ، والباقى نقداً .
الشريك شريف : قدم أصول وخصوم محله التجارى وكانت قائمة المركز المالى لمحل شريف كالآتى :

٤٠٠٠	سيارات	١٠٠٠٠	رأس المال
٢٠٠٠	أثاث	٤٠٠	مخصص اهلاك أثاث
٤٠٠٠	بضاعة	٦٠٠	مخصص اهلاك سيارات
٢٢٠٠	مدينون	٦٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها
١٨٠٠	نقدية	٢٤٠٠	دائنون
١٤٠٠٠		١٤٠٠٠	

ولقد اتفق الشركاء على اجراء التعديلات الاتية فى أصول وخصوم محل شريف :

(١) هناك نقص فى معدلات اهلاك السيارات فى السنوات الماضية وتقدر الزيادة المطلوبة مبلغ ٤٠٠ جنيه .

(٢) هناك اصلاحات أجريت على الاثاث تقدر بمبلغ ٤٠٠ جنيه أضيفت خطأ

على ح/ الاثاث على اعتبار أنها مصروف رأسمالى .

(٣) هناك ديون معدومة غير مثبتة بالدفاتر قدرها ٢٠٠ جنيه وتقدر الديون المشكوك فيها بنسبة ١٠٪ .

(٤) استولى الشريك شريف على بضاعة قدرت قيمتها بمبلغ ٤٠٠ جنيه ولم تنتقل الى شركة التضامن .

(٥) تتعهد شركة التضامن بكافة الالتزامات فيما عدا ٢٠٠ جنيه مدرجة ضمن الدائنون الظاهرة بقائمة المركز المالى .

(٦) الضرائب المستحقة على محل شريف والتى تتعهد بها شركة التضامن قدرت بمبلغ ٤٠٠ جنيه .

ولقد اتفق الشركاء على أنه فى حالة نقص الاصول عن حصة الشريك فى رأس مال الشركة يقوم الشريك شريف بسداد الفرق نقدا لخزينة الشركة أما فى حالة زيادة صافى الاصول عن حصه الشريك فى رأس مال الشركة يعتبر الفرق دين على الشركة للشريك يظهر بحسابه الشخصى .

والمطلوب :

(١) قيود اليومية فى دفاتر محل شريف .
(٢) قيود اليومية فى دفاتر شركة التضامن .
(٣) تصوير قائمة المركز المالى الافتتاحية فى دفاتر شركة التضامن .

الحل : (١) قيود اليومية فى دفاتر محل شريف :

منه	له	بيان
١٤٠٠		من ح/ اعادة التقدير
		الى مذكورين
	٤٠٠	ح/ مخصص اهلاك السيارات
	٤٠٠	ح/ الاثاث
	٢٠٠	ح/ المدينين
	٤٠٠	ح/ الضرائب المستحقة
		اثبات خسائر اعادة التقدير

		من مذكورين
٤٠٠		ح/ مخصص الديون المشكوك فيها
٢٠٠		ح/ الدائنون
	٦٠٠	الى ح/ اعادة التقدير
		اثبات أرباح اعادة التقدير
٨٠٠		من ح/ رأس المال
	٨٠٠	الى ح/ اعادة التقدير
		قفل ح/ اعادة التقدير فى ح/ رأس المال
٤٠٠		من ح/ رأس المال
	٤٠٠	الى ح/ البضاعة
		ما أستولى عليه شريف من البضاعة
١٣٠٠٠		من ح/ شركة التضامن
		الى مذكورين
	٤٠٠٠	ح/ السيارات
	١٦٠٠	ح/ الاثاث
	٣٦٠٠	ح/ البضاعة
	٢٠٠٠	ح/ المدينين
	١٨٠٠	ح/ النقدية
		اثبات انتقال الاصول بقيمتها الجديدة الى شركة التضامن

		من مذكوريـــــن
٤٠٠		ح/ مخصص اهلاك اثاث
١٠٠٠		ح/ " " سيارات
٢٠٠		ح/ " ديون مشكوك فيها
٢٢٠٠		ح/ الدائنـــون
٤٠٠		ح/ ضرائب مستحقة
	٤٢٠٠	الى ح/ شركة التضامن
		اثبات الخصوم التى تتعهد بها شركة التضامن
٨٨٠٠		من ح/ رأس المال
	٨٨٠٠	الى ح/ شركة التضامن
		اقفال ح/ رأس المال

(٢) قيود اليومية فى دفاتر شركة التضامن :

منـه	لـه	بيـــان
١٠٠٠٠		من ح/ نقدية بالخزينة
	١٠٠٠٠	الى ح/ رأسمال محمـــد
		اثبات سداد محمد لحصته فى رأس المال
		من مذكوريـــن
٣٠٠٠		ح/ الاثاث
٥٠٠٠		ح/ البضاعة
٢٠٠٠		ح/ نقدية بالخزينة
	١٠٠٠٠	الى ح/ رأسمال أحمد
		تقديم أحمد حصته فى رأس المال وسداد الباقى عليه نقدا

		من مذكوريـــــــن
٤٠٠٠		ح/ سيارات
١٦٠٠		ح/ الاثاث
٣٦٠٠		ح/ البضاعة
٢٠٠٠		ح/ مدينين
١٨٠٠		ح/ نقدية بالخزينة
		الى مذكوريـــــــن
	٤٠٠	ح/ مخصص اهلاك اثاث
	١٠٠٠	ح/ " " سيارات
	٢٠٠	ح/ " ديون مشكوك فيها
	٢٢٠٠	ح/ الدائنـــون
	٤٠٠	ح/ ضرائب مستحقة
	٨٨٠٠	ح/ رأس مال شريف (بالفرق)
		تقديم أصول وخصوم شريف سدادا لحصتـه في رأس المـــال
١٢٠٠		من ح/ نقدية بالخزينة
	١٢٠٠	الى ح/ رأس مال شريف
		سداد شريف الفرق بين صافى أصوله وحصته فى رأس المال نقدا

(٣) قائمة المركز المالى الافتتاحية فى دفاتر شركة التضامن

٤٠٠٠	سيارات		رأس المال
٤٦٠٠	أثاث (٣٠٠٠+١٦٠٠)		١٠٠٠٠ محمد
٨٦٠٠	بضاعة (٥٠٠٠ + ٣٦٠٠)		١٠٠٠٠ احمد
		٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠ شريف
٢٠٠٠	مدينون	٤٠٠	مخصص اهلاك أثاث
١٥٠٠٠	نقدية (١٠٠٠٠ + ٢٠٠٠ + ١٨٠٠ + ١٢٠٠)	١٠٠٠	" " سيارات
		٢٠٠	" ديون مشكوك فيها
		٢٢٠٠	دائنون
		٤٠٠	ضرائب مستحقة
٣٤٢٠٠		٣٤٢٠٠	

رابعا : حصص العمل :

قد يتفق الشركاء على أنه نظرا لما ينفرد به أحدهم من خبرة فنية تمكن الشركة من ممارسة نشاطها بسهولة ، على اشراكه فى اقتسام أرباح وخسائر الشركة بالنسبة المتفق عليها بين الشركاء دون أن يقدم حصة نقدية أو عينية فى رأسمال الشركة ، وفى هذه الحالة لا يجرى قيد دفترى لعدم وجود واقعة مالية تثبت رأس المال على أن يكتفى بالتسجيل البيانى فى دفتر اليومية لوجود الشريك فى الشركة على النحو التالى :

" الشريك مقيد شريك بعمله فى الشركة طبقا للعقد "

أما اذا قدم الشريك بعملة حصة فى رأس المال علاوة على خبرته فتسجل حصته فى الدفاتر كرأسمال كما فى حالتى الحصص النقدية والعينية .

الفصل الثانـــــــى

الحسابات الشخصية وتوزيع الارباح والخسائـــــر

الحسابات الشخصية للشركاء :

جرت العادة على أن يظل رأس المال ثابتا الا اذا قررت الادارة زيادته أو تخفيضه بعد اتخاذ الطرق القانونية فى هذا المجال ، الا أنه قد تحدث معاملات بين الشركة والشركاء تؤثر على حقوقهم طرف الشركة ، وحتى يمكن الاحتفاظ برأس المال ثابتا تثبت تلك التغيرات فى حقوق الشركة فى حساب خاص لكل شريك منفصل عن رأسماله ويطلق على هذا الحساب " الحساب الشخصى للشريك " ويسميه البعض الحساب الجارى للشريك .

ويمكن بدلا من فتح حساب جارى مستقل لكل شريك فيفتح حساب جارى للشركاء بخانات تحليلية تخصص احداها لكل من الشركاء وذلك على الوجه التالـــى :

منـــه ح/ جارى الشركاء (شخصى الشركـــاء) لـــه

رقم	الشريك أ	الشريك ب	الشريك ج	بيان	جملة	رقم	الشريك أ	الشريك ب	الشريك ج	بيان	جملة

ويحتوى الحساب الجارى للشريك على جانبين احدهما مدين والاخر دائن . ويحتوى الجانب المدين على الحقوق التى على الشريك ممثلة فى مسحوباته خلال العام وفوائد تلك المسحوبات ونصيبه من خسائر العام ، اما الجانب الدائن فيحتوى على حقوق الشريك طرف الشركة ممثلة فى فائدة رأسماله ومرتبه المستحق طرف الشركة وفائدة قرضه للشركة (اذا كانت الفائدة مستحقة) ثم نصيبه من أرباح العام .

أما الرصيد المدين فيدل على أن الشريك قد سحب مبالغ أكثر من هذه الزيادة .

العمليات المتعلقة بالحساب الجاري للشريك :

اذا نظرنا الى الحساب الجاري للشريك فان العمليات الاتية التي قد تؤثر فيه يمكن اجمالها في الاتي :

(١) قرض الشريك . (٢) فائدة القرض .
(٣) مسحوبات الشركاء من الاصول النقدية والعينية .
(٤) فائدة المسحوبات . (٥) فائدة رأس المال .
(٦) مكافاة الشريك المدير . (٧) توزيع الارباح والخسائر .

أولا : **قرض الشريك :**

اذا اقترضت الشركة من الشريك يكون وضعه كما لو أن الشركة اقترضت من الغير ، فالعلاقة هي علاقة مقرض بمقترض وليس علاقة شريك بالشركة لذلك يجب فتح حساب خاص يطلق عليه حساب قرض الشريك فاذا اقترضت الشركة من الشريك (أ) مبلغ ١٠٠٠ جنيه يكون القيد :

١٠٠٠ من حـ/ نقدية بالخزينة (البنك)
١٠٠٠ الى حـ/ قرض الشريك (أ)

والسبب في فتح حساب مستقل لقرض الشريك وعدم تعليته على حـ/ رأس مال الشريك هو أن للقرض طبيعة خاصة تختلف عن طبيعة رأس المال ، فهو لازم السداد في تاريخ محدد مقدما ، كما أنه قد تحتسب له فائدة بصرف النظر عن نتيجة أعمال الشركة سواء كانت ربحا أو خسارة ، كما أن للقرض أولوية في السداد عند تصفية الشركة .

ويجب مراعاة انه اذا لم يتم سداد القرض أو جزء منه حتى تاريخ عمل المركز المالي للشركة يظهر المبلغ المتبقي بدون سداد في جانب الخصوم من قائمة المركز المالي في بند مستقل دون أن يتأثر الحساب الجاري للشريك ، أما اذا تم سداد القرض قبل عمل قائمة المركز المالي فيكون القيد :

xx من حـ/ قرض الشريك
xx الى حـ/ نقدية بالخزينة (أو حـ/ البنك)

وقد يتم ترحيل القرض الى للحساب الجارى للشريك فيوضع تحت تصرفه يسحبه فى أى وقت

xx من حـ/ قرض الشريك ...
xx الى حـ/ جارى الشريك ...

ثانيا : الفائدة على قرض الشريك :

تعتبر فائدة القرض عبئا على الايراد قبل التوصل الى صافى الربح بغض النظر عن نتيجة السنة من ربح أو خسارة ويعالج استحقاق فائدة القرض كما يلى :

xx من حـ/ فائدة القرض
xx الى حـ/ جارى الشريك ...

واذا تم سداد الفائدة نقدا فى ذلك التاريخ يكون القيد :

xx من حـ/ فائدة القرض
xx الى حـ/ نقدية بالخزينة (أو البنك)

وفى نهاية السنة المالية يجعل حـ/ الارباح والخسائر مدينا بقيمة الفائدة المتعلقة بالسنة المالية سواء دفعت بالكامل أو دفع جزء منها أو لم تدفع على أساس أنها مثل أى قرض خارجى يمثل عبئا أو مصروفا تحميليا نظير استخدام الاموال المقترضه ويكون القيد :

xx من حـ/ الارباح والخسائر
xx الى حـ/ فائدة القرض

مثال أولا : فى حالة دفع الفائدة بالكامل :

أقرض محمد الشركة مبلغ ٤٠٠٠ جنيه فى أول يناير سنة ١٩٨٠ بفائدة قدرها ١٠٪ يستحق سدادها فى ٣١/١٢ من كل عام .

ويكون قيد استحقاق الفائدة كما يلى :

٤٠٠ من ح/ فائدة القرض
٤٠٠ الى ح/ جارى محمد ٣١/١٢/ ١٩٨٠
استحقاق فائدة قرض الشريك

واذا تم سدادها نقدا فى ذلك التاريخ يكون القيد :

٤٠٠ من ح/ فائدة القرض
٤٠٠ الى ح/ نقدية بالخزينة أو البنك ٣١/١٢/ ١٩٨٠
سداد فائدة قرض الشريك

ويتم تحميل الفائدة لحساب الارباح والخسائر بما يخص السنة المالية فى ٣١/١٢/ ١٩٨٠ :

٤٠٠ من ح/ الارباح والخسائر
٤٠٠ الى ح/ فائدة القروض

مثال ثانيا : دفع جزء من الفائدة فقط :

لو فرضنا فى المثال السابق أن الفائدة تدفع مرتان فى كل عام مرة فى ١/٧ ومرة فى أول يناير من كل عام، سنجد أن جزء من الفائدة (الخاص بأول يوليو) قد دفع أما الجزء الثانى من الفائدة (الخاص بأول يناير سنة ١٩٨١) لم يدفع بعد وسوف تتلخص المعالجة فى هذه الحالة فى الاتى :

(١) يجرى قيد لاثبات الفائدة المدفوعة فى ١/٧

$$٤٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠} \times ½ = ٢٠٠ \text{ جنيه}$$

٢٠٠ من ح/ فائدة القرض
٢٠٠ الى ح/ نقدية بالخزينة ١/٧/ ١٩٨٠

(٢) يجرى قيد استحقاق الفائدة التى لم تدفع

$$٤٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠} \times ½ = ٢٠٠ \text{ جنيه}$$

٢٠٠ من ح/ فائدة القرض
٢٠٠ الى ح/ جارى الشريك ٣١/١٢/ ١٩٨٠

(٣) يحمل حساب الارباح والخسائر بالفائدة التى تخص السنة كلها

٤٠٠٠ × ١٠٪ = ٤٠٠ جنيه

٤٠٠ من حـ/ الارباح والخسائر
٤٠٠ الى حـ/ فائدة القرض

مثال ثالث : عدم دفع الفائدة خلال السنة المالية :

لو فرضنا فى المثال السابق أيضا أن تاريخ عقد القرض كان أول أبريل سنة ١٩٨٠ بدلا من أول يناير وبالتالى يكون سداد فائدة القرض هو أول ابريل سنة ١٩٨١ وتكون المعالجة كما يلى :

٤٠٠٠ من حـ/ النقدية بالخزينة (بنك)
٤٠٠٠ الى حـ/ قرض الشريك محمد ١/٤
الحصول على قرض من الشريك محمد

لن نجرى أى قيد لسداد الفائدة حيث أن عقد القرض هو ١/٤/١٩٨٠ ومن ثم سيكون سداد الفائدة هو أول أبريل من العام التالى وهو ١/٤/١٩٨١ اذن لن يكون هناك سداد للفائدة خلال عام ١٩٨٠ .

وانما يحمل حـ/ الارباح والخسائر بنصيبه من الفائدة وذلك من المدة ١/٤/١٩٨٠ حتى تاريخ انتهاء السنة المالية والبالغة تسعة أشهر

($٤٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠} \times \frac{٩}{١٢}$ = ٣٠٠ جنيه)

٣٠٠ من حـ/ الارباح والخسائر
٣٠٠ الى حـ/ فائدة القرض

---

٣٠٠ من حـ/ فائدة القرض
٣٠٠ الى حـ/ الفائدة المستحقة ٣١/١٢/١٩٨٠
الفائدة المستحقة عن ٩ شهور

ولن يتأثر الحساب الجارى للشريك بهذه الفائدة لكون تاريخ استحقاقها هو ١/٤/١٩٨١ ومن ثم تظهر فى الميزانية بتاريخ ٣١/١٢/١٩٨٠ كفوائد مستحقة دون ادماجها فى حساب جارى الشريك تطبيقا لاساس الاستحقاق .

ويكون ح/ الفوائد والفوائد المستحقة والتأثير على الحسابات الختاميـــة كما يلـــــــــى :

ح/ الفوائـــــــد

٣٠٠	الى ح/ الفوائد المستحقة ٣١/١٢/٨٠	٣٠٠	من ح/ أ.خ ٣١/١٢
٣٠٠		٣٠٠	

ح/ الفوائد المستحقة

٣٠٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٣٠٠	من ح/ الفوائد ٣١/١٢/ ٨٠
٣٠٠		٣٠٠	

ح/ أ خ عن السنة المنتهية فى ٣١/١٢/ ٨٠

٣٠٠	فوائـــــــد		

الميزانية العمومية فى ٣١/١٢/ ١٩٨٠

		٤٠٠٠	قرض محمـــــد
		٣٠٠	فوائد مستحقـــة

ولزيادة الايضاح سوف نكمل التسوية فى السنة المنتهية فى ٣١/١٢/ ٨٠

		من مذكوريـــــــن ١/٤/٨١
٣٠٠		ح/ الفوائد المستحقة
١٠٠		ح/ الفوائـــــــد
	٤٠٠	الى ح/ جارى محمد
		استحقاق الفائـــــدة

٣٠٠	٣٠٠	من حـ/ فائدة القرض الى حـ/ الفائدة المستحقة الفائدة المستحقة عن ٩ شهـــور	٨١/١٢/٣١
٣٠٠	٣٠٠	من حـ/ الارباح والخسائر الى حـ/ فائدة القرض اقفال حـ/ الفوائـــــد	٨١/١٢/٣١

ثالثا : مسحوبات الشركاء من الاصول النقدية أو العينية :

قد ينص عقد شركة التضامن على أحقية الشركاء فى السحـــب من أصول الشركة النقدية والعينية وذلك الى حين سداد نتيجـــة النشاط فى نهاية السنة المالية للشركة ، كما قد ينص العقد على تحديد حد أقصى للمسحوبات الشخصية للشركاء ، غير أنه فى حالة المسحوبات من البضاعة يجب النص على أساس تقويمها ، فقد يتفق الشركاء على أساس تقويم البضاعة المسحوبة بثمن التكلفة أو بثمن التكلفة زائدا نسبة مئويـــة (أسعار التكلفة المعلاة) أو بسعر البيع ، وتقيد هذه المسحوبـــات فى حسابات خاصة قد تكون فى شكل حساب مستقل لكل شريك أو فـــى شكل حساب واحد يخصص فيه خانة لكل شريك ويتم القيد كالاتى :

من حـ/ مسحوبات الشريك
الى حـ/ النقدية (صندوق أو بنك) نقدا

أما المسحوبات من البضاعة اذا سعرت بالتكلفة يتم القيد كالاتى :

من حـ/ مسحوبات الشريـــك
الى حـ/ المشتريـــات

أما المسحوبات بأسعار البيع أو التكلفة المعلاة فان المسحوبات تقيد كالاتـــى :

من حـ/ مسحوبات الشريـــك
الى حـ/ المبيعـــات

وح/ المسحوبات حساب وسيط يتم اقفاله فى نهاية العـــام فى الحساب الجارى بالقيد الاتى :

من ح/ جارى الشريك
الى ح/ مسحوبات الشريك

أما مسحوبات الشركاء من الاصول الثابتة فيختلف القيــــد حسب اتفاق الشركاء :

(أ) فاذا تم تقويمها بالتكلفة يكون القيد :

من مذكوريـــــن
ح/ مسحوبات الشركاء
ح/ مخصص الاهلاك
الى ح/ الاصل الثابت

(ب) اذا تم التقويم يزيد عن التكلفة تعالج المسحوبات كما يلى :

من مذكوريـــــن
ح/ مسحوبات الشركاء
ح/ مخصص الاهلاك
الى مذكوريـــــن
ح/ الاصل الثابت
ح/ ربح بيع أصول ثابتة

(جـ) اذا تم التقويم بسعر يقل عن التكلفة تعالج المسحوبات كما يلى :

من مذكوريـــــن
ح/ مسحوبات الشركاء
ح/ مخصص الاهلاك
ح/ خسارة بيع أصول ثابتة
الى ح/ الاصل الثابـــــت

رابعا : فائدة المسحوبـــــات :

يتفق الشركاء غالبا على السماح لكل شريك بسحب مسحوبـــات

على ذمة الارباح المنتظر تحقيقها ، وقد تختلف مسحوبات الشركاء في قيمتها وفي تاريخ سحبها ، ويؤدي هذا الى حرمان الشركة من استغلال هذه المبالغ في أعمال الشركة ، ولذلك يتفق الشركاء عادة على حساب فائدة على مسحوبات الشركاء ، وقد ينص في عقد الشركة على حد اقصى للمسحوبات على أن تحتسب الفائدة على المسحوبات الزائدة عن الحد الاقصى .

واذا اتفق على حساب فائدة على المسحوبات كلها أو على قيمة المسحوبات الزائدة عن الحد الاقصى فان الفائدة تحسب بالسعر المتفق عليه وعن المدة من تاريخ السحب الى نهاية المدة التجارية .

ويلاحظ أن الغرض الاساسي من حساب فائدة المسحوبات هو تنظيم توزيع الارباح بين الشركاء ، ولذلك يفتح حساب فائدة على مسحوبات الشريك يجعل مدينا وحساب توزيع الارباح والخسائر دائنا ويكون القيد :

xx من حـ/ فائدة المسحوبات
xx الى حـ/ توزيع الارباح والخسائر

ثم يقفل حـ/ فائدة المسحوبات بتحويل رصيده الى الحساب الشخصي للشريك بالقيد الاتي :

xx من حـ/ جاري الشريك
xx الى حـ/ فائدة المسحوبات

وبذلك نرى أن فائدة المسحوبات لها أثران ، الاول على الحساب الشخصي للشريك ، والثاني على حساب التوزيع .

مثال :

أ ، ب ، جـ شركاء في شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ على التوالي ، فاذا علمت أن مسحوباتهم خلال السنة السابقة كانت كالاتي :

٤٠٠٠ جنيه (أ) ، ٣٦٠٠ جنيه (ب) ، ٢٤٠٠ جنيه (جـ) .

وأنه لم يكن يحتسب فوائد على هذه المسحوبات ، وأن الشركاء قـــرروا احتساب فائدة عليها بواقع ٥% سنويا بأثر رجعى على السنة السابقة .

والمطلــــــوب :

اجراء التسوية اللازمة بين الشركاء لتنفيذ هذا الاتفاق .

((الحـــــل))

	أ	ب	جـ
فائدة المسحوبات الواجب تحميلها على الشركاء	٢٠٠	١٨٠	١٢٠
توزيع ما يعادل هذه الفائدة بنسبة توزيع الارباح والخسائـــــر	٢٠٠	١٥٠	١٥٠
الفــــرق	—	٣٠ +	٣٠ —

يترتب على احتساب فائدة على المسحوبات بأثر رجعى أن يقوم الشريك (ب) بسداد الفرق وهو ٣٠ جنيه الى الشريك (جـ) مباشـــرة فلا تجرى أى قيود ، أما اذا لم يدفع فيجرى القيد الاتى :

٣٠ من حـ/ جارى الشريك (ب)

٣٠ الى حـ/ جارى الشريك (جـ)

أما الشريك (أ) فلا يستحق عليه شيئا .

خامسا : فائدة على رأس المــــــال :

قد يتفق الشركاء على احتساب فائدة على حصصهم فى رأس المال لسببيـــــــن :

أولا : لمعرفة الربح الصافى للشركة بعد خصم فائدة رأس المال حتى يتبينـــوا فيما اذا كان من المجزى الاستمرار فى هذا النشاط أو استثمـــــار أموالهم فى أى نوع من أنواع الاستثمارات (أوراق مالية مثلا) الــــتى تدر عائدا ثابتا يعادل سعر الفائدة المتفق عليه دون التعرض لمخاطــر التجارة ، وحساب فائدة على رأس المال هو تطبيق محاسبى لمفهــــوم

" تكلفة الفرصة البديلـــة " .

ثانيا : لتحقيق العدالة بين الشركاء في توزيع الارباح والخسائر ، فالشركـــاء في شركات التضامن يقدمون حصصا في رأس المال قد تتساوى أو قـــد لا تتساوى بل قد لا يقدم بعضهم حصصا في رأس المال كما هو الحـــال بالنسبة للشركاء بأعمالهم .

ولا يقتصر ما يقدمه الشركاء على حصص رأس المال بل يقومـــون بادارة الشركة وعقد الصفقات واجراء الاتصالات اللازمة لتسويق بضائعهـــم والترويج لها وبذل الجهود لتحقيق أكبر ربح ممكن ، ويترتب علـــى هذا أن الارباح التي تحققها هذه الشركات تكون نتيجة عاملين :

(١) رأس المال الذي قدمه الشركاء .
(٢) الجهود والخبرة والاتصالات والعمل الدائم الذي يبذلـــه الشركـــاء .

مثـــــال :

تكونت شركة تضامن من محمد وماهر وقدم محمد مبلغ ١٥٠٠٠ جنيـــه وقدم ماهر ١٠٠٠٠ جنيه كحصة في رأس المال ، واذا فرض أن ماهر لديـــه خبرة فنية واسعة في أعمال الشركة ، فاذا فرض أن نسبة توزيع الارباح والخسائر كانت ٣ : ٢ فان هذا الاقتراح لن يلغي قبول الشريك ماهر ، ويكـــون الحل الامثل الذي يرضى عنه الشريكان هو تحديد عائد لحصصهم فـــي رأس المال بنسبة معينة يتفقون عليها ثم يوزع الربح الصافي بعد ذلك بنسبة مـــا يبذله كل منهم من جهد وما يقدمه من خبرة بنسبة ١ : ٢ مثلا وبهذا يتحقق العدالة بين الشريكين حيث يحصل كل منهم على عائد يتفق مع حصته في رأس المال (يتمثل في الفائدة) ومع ما يقدمه من جهد وخبرة (تتمثل في نسبة التوزيـــع ١ : ٢ مثـــلا) .

هذا مع مراعاة أنه لا داعي اذا تساوت حصص الشركاء في رأس المـــال لاحتساب فائدة الا اذا كان الهدف منها هو تحقيق الهدف الاول وهو معرفـــة عائد رأس المـــال .

اثبات الفائـــــــدة :

(١) من حـ/ الارباح والخسائر
الى حـ/ توزيع الارباح والخسائر
قفل حـ/ الارباح والخسائر ونقل صافى الربح الى حـ/ التوزيع

(٢) من حـ/ فائدة رأس المال
الى مذكوريـــــــن
حـ/ جـــــارى (أ)
حـ/ " (ب)
اثبات الفائدة على رأس المـــــــال

(٣) من حـ/ توزيع الارباح والخسائر
الى حـ/ فائدة رأس المال
اقفال حـ/ الفائدة فى حـ/ التوزيـــــع

(٤) من حـ/ توزيع الارباح والخسائر
الى مذكوريـــــــن
حـ/ جـــــارى (أ)
حـ/ " (ب)
توزيع عائد المخاطرة بالنسبة المتفق عليهـــــا

مثـــــال :

أ ، ب شريكان متضامنان يقتسمان الارباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ فاذا علمت أن رأسمال الشركة وقدره ١٤٠٠٠ جنيه مقسم بنسبة ٤ : ٣ وأنـــه قد نص فى العقد على احتساب فائدة على رأس المال بواقع ٥٪ سنويا وأن ـــ الارباح الصافية للشركة فى السنة المنتهية فى ١٩٧٩/١٢/٣١ بلغت ٩٠٠ جنيه ٠

والمطلـــــوب :

(١) اجراء قيود اليوميـــــة ٠
(٢) اعداد حـ/ توزيع الارباح والخسائر عن هذه السنة ٠

أولا : قيود اليوميـــة :

(١) ٩٠٠ من حـ/ الارباح والخسائر
٩٠٠ الى حـ/ توزيع الارباح والخسائر

(٢) ٧٠٠ من حـ/ فائدة رأس المال
الى مذكوريـــن
٤٠٠ حـ/ جـــارى (أ)
٣٠٠ حـ/ " (ب)

(٣) ٧٠٠ من حـ/ توزيع الارباح والخسائر
٧٠٠ الى حـ/ فائدة رأس المـــال

(٤) ٢٠٠ من حـ/ توزيع الارباح والخسائر
الى مذكوريـــن
١٢٠ حـ/ جـــارى (أ)
٨٠ حـ/ " (ب)

ثانيا : حـ/ التوزيـــع

		الى حـ/ فائدة رأس المـــال		٩٠٠	من حـ/ الارباح والخسائر (صافى الربح)
	٤٠٠	(أ)			
٧٠٠	٣٠٠	(ب)			
٢٠٠		رصيد مرحـــل			
٩٠٠				٩٠٠	
١٢٠		الى حـ/ جارى أ (ربـــح)		٢٠٠	رصيد منقـــول
٨٠		الى حـ/ جارى ب (ربـــح)			
٢٠٠				٢٠٠	

احتساب فائدة على رأس المال أو تعديل سعرها بأثر رجعي :

قد يتفق الشركاء على احتساب فائدة على رأس المال بأثر رجعي على عدد من السنوات السابقة فان هذا الاتفاق يتطلب اجراء التسوية بين الشركاء وذلك لان الشركاء سبق أن قاموا بتوزيع أرباح هذه السنوات السابقة قبل خصم أى فائدة على رأس المال ، ويترتب على هذا الاتفاق اعادة التوزيع بعد خصم الفائدة وتسوية العجز أو الزيادة فى نصيب كل منهم فى حساباتهم الجارية ، ولكن تتم المعالجة على أساس موضوعى تستخرج قيمة الفائدة التى تخص كل منهم ثم يوزع مجموعها بين الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر وتسوية حقوقهم على أساس الفرق بين القيمتين (قيمة الفائدة والنصيب فى الارباح) .

مثال :

أ ، ب ، ج شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائر بالتساوى فاذا علمت أن حصصهم فى رأس المال كانت خلال السنتين السابقين ١٢٠٠٠ جنيها ، ١٠٠٠٠ جنيها ، ٨٠٠٠ جنيها على التوالى وأن الشركاء قرروا احتساب فائدة على رأس المال بواقع ٥٪ سنويا على أن تسوى الفائدة بأثر رجعى على السنتين السابقين .

والمطلوب :

١ – اجراء التسوية اللازمة بين الشركاء على فرض أنه لم يكن هناك أى نص على احتساب فوائد على رأس المال .

٢ – اجراء التسوية اللازمة بين الشركاء على فرض ان عقد الشركة نص على احتساب فائدة بواقع ٤٪ سنويا .

((الحل))

أولا : قيمة الفائدة الواجب احتسابها للشركاء عن السنتين الماضيتين :

(أ) $١٢٠٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠} \times ٢ = ١٢٠٠$ جنيه

(ب) $١٠٠٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠} \times ٢ = ١٠٠٠$ "

(جـ) ٨٠٠٠ × $\frac{٥}{١٠٠}$ × ٢ = ٨٠٠ جنيـــــه

∴ المجمـــوع = ١٢٠٠ + ١٠٠٠ + ٨٠٠ = ٣٠٠٠ جنيه

ولكن يتم التسوية بتصوير مذكرة التسوية كما تظهر فى الشكل التالى :

	أ	ب	جـ
الفائدة الواجب احتسابها للشركاء عن السنتين الماضيتين	١٢٠٠	١٠٠٠	٨٠٠
توزيع ما يعادل الفائدة على الشركـــاء حسب نسبة توزيع أ٠خ فى السنتيـــن الماضيتين	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠
الفـــــرق	٢٠٠ +	—	٢٠٠ —

يتضح من كشف التسوية أن (أ) يستحق ٢٠٠ جنيه وهى تمثـــــل الفرق بين الفائدة المستحقة له وبين ما حصل عليه فى السنتين الماضيتيـــــن من أرباح نتيجة لعدم احتسب الفائدة ، وأن الشريك (جـ) قد حصل فـــى السنتين السابقتين على ٢٠٠ جنيه اكثر من الفائدة اللازم احتسابها نتيجـــة للاتفاق الجديد ، أما الشريك (ب) فان حقه فى كلا الحالتين واحد لم يتغير ، ولذا تتم التسوية بين أ ، جـ بأن يدفع جـ الى أ المبلغ نقدا ومباشرة وفـــى هذه الحالة لا تجرى أى قيد فى دفاتر الشركة ، فاذا لم يتمكن (جـ) مــــن الدفع تتم التسوية فى دفاتر الشركة بالقيد الاتـــــى :

٢٠٠ من حـ/ جارى (جـ)

٢٠٠ الى حـ/ جارى (أ)

ثانيا : تتم التسوية فى هذه الحالة كالاتى :

	أ	ب	ج
ما خص كل منهم من الفائدة فى السنتين الماضيتين	٩٦٠	٨٠٠	٦٤٠
قيمة الفائدة المستحقة لكل منهم على أساس ٥٪	١٢٠٠	١٠٠٠	٨٠٠
الفــــرق	٢٤٠	٢٠٠	١٦٠
توزيع هذا الفرق (٦٠٠) بين الشركاء بنسبة توزيع أ ، خ وهى بالتساوى	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠
الفــــرق	+ ٤٠	—	— ٤٠

من هذا الجدول يتضح أن (أ) يتسحق مبلغ ٤٠ جنيه قبل (ج) ولا تجرى أى قيد لو تم الدفع مباشرة بين ج ، أ أما اذا لم يدفع (ج) يتم التسوية على ما يلى :

٤٠ من ح/ جارى (ج)
٤٠ الى ح/ جارى (أ)
اثبات المستحق للشريك (أ) نتيجة تغير سعر الفائدة

وقد تواجهنا مشكلات أخرى وهو أن رؤوس أموال الشركاء قد تتغير فى خلال السنتين السابقتين ، فاذا تغيرت هذه الحصص تحتسب الفائدة لكل سنة على حدة حتى نحصل على رقم حقيقى للفائدة الذى يجرى تسويته بين الشركاء كذلك الامر بالنسبة لنسبة توزيع الارباح والخسائر قد تتغير فاذا اختلفت من سنة الى أخرى يجب مراعاة ذلك عند التسوية .

سادسا : المكافـــأة :

قد ينص عقد الشركة على منح بعض الشركاء مرتبات أو مكافآت

وعادة يتفق الشركاء على تحديد مكافأة الشريك المدير ، وتحدد هذه المكافأة اما على اساس مبلغ قطعى (شهرى أو سنوى) أما على اساس نسبة مئوية من الارباح التى تحققها الشركة .

ويختلف المحاسبون بخصوص التكييف المحاسبى لمكافأة الشريك المدير فيرى البعض اعتبارها فى حكم الاعباء التى تتحملها الشركة فى سبيل مباشرة نشاطها ومن ثم فهى لا تختلف فى طبيعتها عن الرواتب التى تدفعها الشركة للعاملين بها ، وطبقا لذلك تعالج المكافأة كغيرها من النفقات كبند من البنود التى تحدد صافى ربح الشركة وذلك بتحميلها على حـ/ الارباح والخسائر .

ويرى البعض الاخر من المحاسبين (1) ونحن نؤيد هذا الرأى فى اعتبار هذه المكافأة وسيلة داخلية بين الشركاء لتنظيم توزيع أرباح الشركة فيما بينهم ، ومن ثم تعالج محاسبيا كبند من بنود حـ/ توزيع الارباح والخسائر ويسوق الكاتب لتأييد هذا الوضع الحجج الاتيـة :

(١) تحديد مكافأة للشريك المدير نظير خدماته الادارية وهى أحد بديلين اذ أن البديل الاخر هو مراعاة خدمات الشريك المدير عند تحديد نسبة توزيع الارباح والخسائر بين الشركاء ، ومن ثم تنعكس تأثيرها عند اجراء هذا التوزيع ، وبناء عليه فان اختيار أسلوب تحديد مكافأة للشريك المدير لا يغير من طبيعتها وهى كونها توزيعا للربح .

(٢) بالنسبة للمنشأة الفردية تنتفى الحاجة لحساب مكافأة لصاحبها رغم قيامه بالادارة ومن ثم فان الغرض من حساب مكافأة للشريك المدير فى شركات الاشخاص هو تنظيم توزيع الارباح فيما بينهم .

(٣) اعتبار المكافأة عبئا تحميليا ينقصه عمومية التطبيق ، اذ أنها قد تأخذ شكل نسبة من الارباح وبديهى يتوقف حسابها فى هذه الحالة بالنسبة للسنة والسنوات التى تحقق فيها الشركة خسارة ، ومعنى ذلك أن حسابها أصبح معلقا على شروط تحقق الارباح ومن ثم ينتفى عنها —

---

(١) د . على محروس شادى ، محاسبة الشركاء قطاع خاص ، سنة ١٩٧٧ ، مكتبة غريب ، ص ٣٦ .

صفة العبء التحميلـــــــى :

طبقا لذلك نرى اعتبار المكافأة بندا من بنود حـ/ توزيـــــع الارباح والخسائر ولبيان كيفية معالجة ذلك كما فى المثال التالى :

مثـــــــال :

أ ، ب شريكان فى شركة تضامن ينص عقد الشركة على أن الشريـــك (أ) الذى يقوم بالادارة له الحق فى مكافأة سنوية قدرها ١٢٠٠ جنيه لـــه الحق فى سحبها كلها أو بعضها خلال السنة .

المطلـــــوب :

اجراء القيود الخاصة بالمكافأة فى الاحوال التالية :

(١) قبض (أ) مبلغ ٨٠٠ جنيه من المكافأة خلال العام .
(٢) لم يقبض (أ) أى مبلغ على ذمة المكافأة حتى نهاية العام .
(٣) قبض (أ) المكافأة بالكامل فى نهاية العام .

((الحـــــل))

الحالة الاولـــــــى :

٨٠٠ من حـ/ مكافأة (أ) (تواريخ القبض)
٨٠٠ الى حـ/ البنـــــك
قيمة جزء من مكافأة الادارة

٤٠٠ من حـ/ مكافأة الشريك (أ) (نهاية السنة)
٤٠٠ الى حـ/ جارى الشريك (أ)

١٢٠٠ من حـ/ توزيع أ ٠خ (نهاية السنة)
١٢٠٠ الى حـ/ مكافأة الشريك (أ)
اقفال حـ/ المكافـــــأة

الحالة الثانيـــــة :

١٢٠٠ من حـ/ توزيع أ ٠خ (نهاية السنة)
١٢٠٠ الى حـ/ مكافأة الشريك (أ)
اقفال حـ/ المكافـــــأة

١٢٠٠ من حـ/ مكافأة (أ) (نهاية السنة)
١٢٠٠ الى حـ/ جارى الشريك (أ)
ترحيل رصيد المكافأة لحساب جارى (أ)

الحالة الثالثة :

١٢٠٠ من حـ/ مكافأة (أ) (تاريخ السحب)
١٢٠٠ الى حـ/ البنك

١٢٠٠ من حـ/ توزيع الارباح والخسائر (نهاية السنة)
١٢٠٠ الى حـ/ مكافأة الشريك (أ)

وقد ينص فى عقد الشركة على منح أحد الشركاء مكافأة تتحدد قيمتها بمدى النجاح خلال العام ، وغالبا ما تأخذ هذه المكافآت شكل نسبة مئوية من الربح غير أنه يجب أن يوضح العقد ما اذا كانت نسبة المكافآت تحتسب من الربح قبل أو بعد خصم المكافآت .

مثال :

اتفق الشريكان أ ، ب على منح مكافأة للشريك (أ) بنسبة ٢٠٪ من الربح قبل خصم المكافأة وبفرض أن صافى الربح بلغ ١٤٤٠٠ جنيه فتكون المكافأة للشريك (أ) كما يلى :

مكافأة الشريك (أ) = ١٤٤٠٠ × $\frac{٢٠}{١٠٠}$ = ٢٨٨٠ جنيه

أما اذا كانت المكافأة ٢٠٪ من الربح بعد خصم المكافأة فيكون مبلغ المكافأة كما يلى :

نفرض أن مكافأة الشريك (أ) = س

∴ س = $\frac{٢٠}{١٠٠}$ × (١٤٤٠٠ — س)

∴ س = ٢٨٨٠ — $\frac{٢٠}{١٠٠}$ س

∴ ١,٢٠ س = ٢٨٨٠

∴ س = $\frac{٢٨٨٠ \times ١٠٠}{١٢٠}$ = ٢٤٠٠ جنيه

ويتم اثبات استحقاق المكافأة للشريك (أ)

٢٤٠٠ من حـ/مكافأة الشريك (أ)
٢٤٠٠ الى حـ/ جارى الشريك (أ)

على أن يقفل حـ/ المكافأة بعد ذلك فى حـ/ التوزيع أما رصيد حـ/ التوزيع بعد خصم المكافأة فيوزع بالنسب المتفق عليها بين الشريكين أ ، ب .

سابعا : توزيع الارباح والخسائر :

يعتبر توزيع الارباح والخسائر من أهم المشاكل المحاسبية فى شركات التضامن ، وجرت العادة على أن يبين عقد الشركة طريقة توزيع الارباح والخسائر وأى طريق من طرق توزيع الربح تعتبر مقبولة ما دام الشركاء قد اتفقوا عليها ونص عليها فى عقد الشركة ، أما اذا سكت العقد عن ذكر شىء فى هذا الشأن تطبق الاحكام العامة التى وردت فى القانون المدنى والتى تنص على أن تقسيم الارباح والخسائر تكون بنسبة رؤوس الاموال ، وعند الشك فيها نفترض تساوى الانصبة ويجب مراعاة أن أرباح شركة التضامن تتكون من ثلاثة عوامل هى :

(١) عائد على رأس المال يمثل فى حساب فائدة على رأس مال الشركاء .

(٢) عائد على العمل أو الخدمات يمثل فى حساب مرتب الشريك مقابل جهوده فى ادارة الشركة .

(٣) عائد اقتصادى عن المخاطرة التى يتعرض لها المشروع يمثل فى الارباح الصافية .

ويكون القيد المحاسبى لتوزيع الارباح هى :

×× من حـ/ توزيع الارباح والخسائر
الى مذكورين
×× جارى (أ)
×× " (ب)
اقفال حـ/ التوزيع فى الحسابات الجارية

وفى حالة تحقيق خسائر يكون القيـــــد :

من مذكوريـــــن
xx ح/ جـــارى (أ)
xx ح/ " (ب)
xx الى ح/ توزيع الارباح والخسائر

وسوف نعرض فى نهاية هذا الفصل لشكل ح/ توزيع الارباح والخسائـــر فى شركات الاشخاص والحساب الجارى للشركاء متضمنا كافة البنود التى تؤثـــر عليه كما يلـــــى :

ح/ توزيع الارباح والخسائـــر

xx	فائدة رأس مال الشركاء	xxx	صافى الربح (ح/ أ خ)
xx	مرتب الشريك عن السنة المالية	xx	فائدة مسحوبات الشركاء
xx	رصيد يوزع بين الشركاء ويرحـــل لحساباتهم الجارية		
xxx		xxx	

الحسابات الجاريـــــة

منـــه | لـــه

أ	ب	بيـــــان	أ	ب	بيـــــان
x		رصيد أول المدة (مدين)	ــ	x	رصيد أول المدة (دائن)
x	x	مسحوبات (نقدية ــ عينية ــ بضاعة)	x	x	فائدة رأس المال
			x	ــ	المرتب المستحق
x	x	فائدة المسحوبات		x	فائدة قرض الشريك
x	x	الى ح/ توزيع أ ٠ خ (خسائر)	x	x	من ح/ توزيع أ ٠ خ (أربـــاح)
			x	x	رصيد آخر المـــدة
xx	xx		xx	xx	

مثـــــال عام :

محمد وأحمد وشريف شركاء فى شركة تضامن ينص عقد تكوينها علـــى الاتـــــى :

(١) تحسب فائدة على رأس المال بمعدل ٦٪ .
(٢) تحسب فائدة على المسحوبات بمعدل ٥ ٪ .
(٣) يتقاضى الشريك محمد مرتبا شهريا ٣٠٠ جنيه نظير ادارته للشركة ، كما يتقاضى الشريك أحمد ١٠٠ جنيه نظير مساعدته للشريك محمـــد فى الادارة .
(٤) يوزع باقى الارباح بين الشركاء بالتساوى .

ولقد استخرجت البيانات التالية من سجلات الشركة فى ٣١/١٢/ ٨٠

(١) رأس المال ١٢٠٠٠ جنيه ، ١٠٠٠٠ جنيه ، ٨٠٠٠ جنيـــه على التوالى .
(٢) أرصدة الحسابات الشخصية للشركاء فى ١/١/ ١٩٨٠ كانت : الشريك محمد ٣٠٠٠ دائن ، الشريك أحمد ٢٠٠٠ جنيه دائن ، الشريـــك شريف ١٠٠٠ جنيه مدين .
(٣) مسحوبات الشركاء ١٦٠٠ جنيه ، ١٢٠٠ جنيه ، ٨٠٠ جنيه علـــى التوالـــــى .
(٤) متوسط تاريخ السحب ٦ شهور للشريك محمد ، ٤ شهور للشريـــك أحمد ، ٣ شهور للشريك شريف .
(٥) ما سحبه الشريك محمد من مرتبة خلال العام ٢٠٠٠ جنيه ، أمـــا الشريك أحمد لم يسحب شئ من مرتبه خلال العام .
(٦) اقرض الشريك شريف الشركة فى ١/ ٤/ ١٩٨٠ مبلغ ١٦٠٠٠ جنيـــه بفائدة ٥٪ سنويا تدفع فى ٣١/١٢ من كل عام .
(٧) صافى الربح عن السنة المنتهية فى ٣١/١٢/ ١٩٨٠ مبلغ ١٧٣٣٠ج .

المطلـــــوب :

تصوير حـ/ التوزيع والحسابات الشخصية للشركاء .

ح/ توزيع الارباح والخسائر عن العام المنتهى فى ٣١/١٢/ ٨٠

		الى ح/ فائدة رأس المال	١٧٣٣٠		من ح/ أ . خ
					من ح/ فائدة المسحوبات :
	٧٢٠	محمد		٤٠	محمد
	٦٠٠	أحمد		٢٠	أحمد
١٨٠٠	٤٨٠	شريف		١٠	شريف
		الى ح/المرتبات	٧٠		
	٢٤٠٠	مرتب محمد			
٣٦٠٠	١٢٠٠	" أحمد			
١٢٠٠٠		رصيد مرحل			
١٧٤٠٠			١٧٤٠٠		
١٢٠٠٠		الى مذكورين	١٢٠٠٠		رصيد مرحل
	٤٠٠٠	جارى محمد			
	٤٠٠٠	" أحمد			
	٤٠٠٠	" شريف			
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠		

الحسابات الجارية للشركاء

محمد	أحمد	شريف	بيان	محمد	أحمد	شريف	بيان
		١٠٠٠	رصيد ١/١/٨٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	—	رصيد ١/١/ ٨٠
١٦٠٠	١٢٠٠	٨٠٠	الى ح/مسحوبات	٧٢٠	٦٠٠	٤٨٠	من ح/فائدة رأس المال
٤٠	٢٠	١٠	الى ح/فائدة المسحوبات	٤٠٠	١٢٠٠	—	من ح/مرتبات مستحقة
٦٤٨٠	٦٥٨٠	٣٢٧٠	رصيد مرحل			٦٠٠	من ح/فائدة قرض الشريك
				٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	من ح/توزيع أ خ
٨١٢٠	٧٨٠٠	٥٠٨٠		٨١٢٠	٧٨٠٠	٥٠٨٠	

الفصل الثالث

الحسابات الختامية والقوائم المالية

فى نهاية الفترة المالية تعد شركة التضامن حساباتها الختامية لتحديد نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة ، كما تقوم بتصوير مركزها المالى فى نهاية هذه الفترة قبل اعداد تلك الحسابات والقوائم يتطلب ضرورة اجراء بعض التسويات الجردية .

التسويات الجردية :

يسبق اعداد الحسابات الختامية وتصوير المراكز المالية فى شركات التضامن ضرورة اجراء بعض التسويات الجردية فى ضوء الفروض والمبادىء والسياسات التى تحكم اعداد القوائم المالية ، ويمكن ارجاع هذه التسويات الجردية الى مشكلتين رئيسيتين :

أولا : مشكلة تطبيق قاعدة الاستحقاق .
ثانيا : مشكلة تقويم الاصول .

أولا : مشكلة تطبيق قاعدة الاستحقاق :

تقضى قاعدة الاستحقاق بأن الفترة المالية التى اتخذت أساسا لاعداد الحسابات الختامية يجب أن تتحمل بما يخصها فعلا من مصروفات أو أعباء وأن تستفيد بما يخصها فعلا من ايرادات بصرف النظر عما دفع أو حصل فعلا خلال الفترة .

ويترتب على تطبيق تلك القاعدة ضرورة اجراء بعض التسويات على أرصدة بعض بنود المصروفات والايرادات .

(١) تطبيق قاعدة الاستحقاق على بنود المصروفات :

يترتب على تطبيق قاعدة الاستحقاق على بنود المصروفات المختلفة بأن ما يحمل لحساب الارباح والخسائر من أرصدة تلك المصروفات = ما دفع فعلا خلال السنة + المصروف المستحق الذى لم يدفع بعد أو ـ المصروف المقدم .

ويترتب على اجراء تلك التسوية بنود المصروفات :

(أ) ينشأ التزام على المنشأة فى نهاية الفترة المالية التى تعد عنها الحسابات الختامية يتمثل فى مصروف مستحق يظهر ضمن بنود الارصدة الدائنة بجانب الخصوم بقائمة المركز المالى .

(ب) أن يترتب للمنشأة حقوق فى نهاية الفترة المالية يتمثل فى مصروف مدفوع مقدما يظهر ضمن بند الارصدة المدينة بجانب الاصول بقائمة المركز المالى .

(٢) تطبيق قاعدة الاستحقاق على بنود الايرادات العرضية :

يترتب على تطبيق قاعدة الاستحقاق على بنود الايرادات العرضية المختلفة بأن ما يجب أن يرحل الى الجانب الدائن من ح/ الارباح والخسائر من أرصدة تلك البنود :
= ما حصل فعلا من الايراد خلال العام + الايراد المستحق الذى لم يحصل بعد أو ـ الايراد الذى حصل مقدما ويخص الفترة التالية .

ويترتب على تطبيق تلك القاعدة :

(أ) أن ينشأ حق للمنشأة فى نهاية الفترة التى تعد عنها الحسابات الختامية يتمثل فى ايراد مستحق يظهر ضمن الارصدة المدينة بالمركز المالى .

(ب) أن ينشأ التزام على المنشأة فى نهاية الفترة يتمثل فى ايراد محصل مقدما يظهر ضمن الارصدة الدائنة بالمركز المالى .

ثانيا : التسويات الجردية المتعلقة بتقويم الاصول :

(أ) تقويم الاصول الثابتة (ما عدا الاراضى) بالتكلفة ـ الاهلاك ويقصد بالتكلفة ثمن شراء الاصل الثابت مضافا اليه جميع النفقات الرأسمالية التى انفقت على الاصل حتى يصبح صالحا للاستعمال .

ويقصد بالاهلاك بأنه النقص التدريجى المستمر الذى يطرأ على الاصل الثابت نتيجة للاستعمال والتقادم .

وهناك طريقتان لمعالجة الاهلاك محاسبيا فى الدفاتر :

١ ــ توسيط حـ/ الاهلاك بجعله مدينا بقيمة الاهلاك الذى يحتسب بالطرق المتعارف عليها (طريقة القسط الثابت أو المتناقص أو اعادة التقدير ٠٠٠ الخ) مع جعل حـ/ الاصل الثابت دائنا بنفس القيمة ٠

xx من حـ/ اهلاك الاصل
xx الى حـ/ الاصل الثابت

ثم يقفل حـ/ قسط الاهلاك فى حـ/ الارباح والخسائر بالقيد التالى :

xx من حـ/ الارباح والخسائر
xx الى حـ/ اهلاك الاصل ٠

ويترتب على اتباع هذه الطريقة أن تكلفة الاصل الثابت تنقص فى نهاية كل عام بمقدار قسط الاهلاك السنوى ، ويظهر الاصل الثابت بالميزانية بالرصيد المتبقى من تكلفة الاصل بعد استبعاد اهلاكات السنوات السابقة ويترتب على ذلك عدة صعاب منها صعوبات عملية عند استخراج قسط الاهلاك على أساس القسط الثابت حيث يتطلب الامر الرجوع الى دفاتر السنوات السابقة ٠ ولذلك يفضل اتباع الطريق الثانى وهو :

٢ ــ فتح حـ/ مخصص اهلاك الاصل ويتم بقيد :

xx من حـ/ اهلاك الاصل
xx الى حـ/ مخصص اهلاك الاصل

ويترتب على اتباع هذه الطريقة أن يظل حـ/ الاصل الثابت مدينا بثمن التكلفة الاصلى ، أما رصيد حـ/ مخصص اهلاك الاصل الثابت فيزيد رصيده الدائن فى نهاية كل فترة مالية بقسط الاهلاك السنوى للاصل ٠

ويظهر الاصل الثابت بقائمة المركز المالى ضمن مجموعة الاصول الثابتة بجانب الاصول أما مخصص اهلاك الاصل فيظهر بجانب الخصوم ، ويجوز اظهار المخصص بجانب الاصول مطروحا

طرحا شكليا من تكلفة الأصل الثابت ، ولا يقفل حساب الاصل والمخصص المرتبط به الا عند بيع الاصل أو تخريده ٠

(ب) تقويم الاصول المتداولة :

يحكم تقويم عناصر الاصول المتداولة سياسة الحيطة والحذر المتعارف عليها بين المحاسبين والتى تقضى بعدم أخذ أى ربح فى الحسبان عند اعداد الحسابات الختامية الا اذا كان قد تحقق فعلا مع ضرورة الاحتياط لاى خسارة متوقعة عن طريق تكوين المخصص الكاف لمقابلتها ومن أمثلة تلك المخصصات : مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ومخصص الاجيو ومخصص هبوط أسعار الاستثمارات ومخصص التعويضات ٠٠٠ الخ ٠

ويكون القيد المحاسبى لها هو :

من حـ/ مقابل مخصصات بخلاف الاهلاك
الى مذكورين
حـ/ مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها
حـ/ مخصص آجيو
حـ/ مخصص تعويضات
الخ

ملحوظة :

الاستثمارات تنقسم الى نوعين :

(١) استثمارات تمثل أسهم فى شركات تابعة وهذه تعتبر بمثابة أصل ثابت تقوم بثمن تكلفتها بصرف النظر عن تغير قيمتها السوقية ٠

(٢) استثمارات تقوم بثمن تكلفتها الا فى الحالات التى تهبط فيها قيمتها السوقية وفى هذه الحالة يجب تكوين مخصص هبوط أسعار لمقابلة الخسارة المتوقعة فيما لو اضطرت المنشأة الى بيعها فى المدة التالية ويكون قيد التسوية الخاص بتكوين المخصص كالاتى :

من حـ/ مقابل مخصصات بخلاف الاهلاك
الى حـ/ مخصص هبوط أسعار الاستثمارات

ويكون قيد التسويـــــة :

xx من حـ/ الارباح والخسائر

xx الى حـ/ مقابل مخصصات بخلاف الاهلاك

الحسابات الختاميـــة :

بعد الانتهاء من اجراء التسويات الجردية يتم عرض البيانات الخاصـــة بتحديد نتيجة الاعمال او المركز المالى فى حسابات أو قوائم مالية .

ونفرض فيما يلى نموذجا لما يجب أن تكون عليه تلك الحسابات او القوائم .

اولا : حـ/ المتاجرة عن المدة المنتهية فى / / ١٩

منـــه   لـــه

xx	الى حـ/ بضاعة (اول المدة)	xx	من حـ/ المبيعـــات
xx	الى حـ/ المشتريات	xx	من حـ/ مردودات المبيعات
xx	الى حـ/ مردودات المبيعات	xx	من حـ/ بضاعة بالمخزن (آخر المدة)
xx	الى حـ/ مصروفات المشتريات		
	ـ نقل مشتريات		
	ـ تخزيـــن		
	ـ تامـــين		
	ـ عمولة وسمسرة شراء		
xx	الى حـ/ مصاريف بيع وتوزيع		
	ـ نقل مبيعـــات		
	ـ لف وحـــزم		
	ـ عمولة وسمسرة بيع		
	ـ	xx	او من حـ/ أ ٠خ (مجمل الخسارة)
xx	الى حـ/ أ خ (مجمل ربحها)		
xxx		xxx	

ثانيا : حـ/ الارباح والخسائر عن المدة المنتهية فى / / ١٩

	منه		له
xx	الى حـ/ المتاجرة (مجمل الخسارة)	xx	من حـ/ المتاجرة (مجمل ربحها)
xx	الى حـ/ مصاريف ادارية مختلفة		
	ـ ايجار		
	ـ نور	xx	من حـ/ خصم مكتسب
	ـ مياه	xx	من حـ/ ايراد عقار
	ـ أ ٠ كتابية	xx	من حـ/ ايراد استثمارات
	ـ		....
xx	الى حـ/ ديون معدومة	xx	أو من حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
xx	الى حـ/ مقابل مخصص د م فيها		
xx	الى حـ/ اهلاك أصول ثابتة		
xx	الى حـ/ خصم مسموح به		
xx	الى حـ/ فائدة قرض الشريك	xx	أو من حـ/ توزيع أ ٠ خ (صافى خسارة)
xx	الى حـ/ توزيع أ خ (صافى الربح)		
xxx		xxx	

بعد ذلك يتم تصوير حساب توزيع الارباح والخسائر لبيان كيفية التصرف فى الربح أو الخسارة كما تصور حسابات جارية للشركاء لتحديد مراكزهم النهائية قبل الشركة كما سبق أن بينا فى الفصل الثانى من هذا الباب ٠ ثم يصور بعد ذلك قائمة المركز المالى ٠

مثال عام :

فيما يلى بيان بأرصدة الحسابات المستخرجة فى ١٩٨٠/١٢/٣١ من دفاتر شركة التضامن باسم محمد كمال وشركاه الذين يقتسمون الارباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ على التوالى ٠

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب	ملاحظات
		رأس المال	تحسب فائدة على رأس المال بمعدل ٥٪ سنويا
	١٤٠٠٠	محمد	
	١٦٠٠٠	أحمد	
	١٠٠٠٠	شريف	
		الحسابات الجارية	
٤٠٠		محمد	
	٥٠٠	أحمد	
٢٤٠		شريف	
١٢٠٠			الادارة من حق شريف فقط ويتقاضى عنها ١٢٦٠ سنويا
٣٠٠٠٠	٥٠٨٨٠	مشتريات ـ مبيعات	
٣٦٠	٥٢٠	مردودات داخلة ـ وخارجة	
٢٦٠٠٠		مباني	تستهلك بمعدل ٢٪ سنويا
١١٨٠		أثاث	أثاث يستهلك بمعدل ١٠٪ سنويا
٤٥٠٠		بضاعة ١/١/ ٨٠	تقدير البضاعة فى ١٢/٣١ بمبلغ ٤٣٨٠ .
٩٦٠٠	١٣٦٠٠	مدينون ـ دائنون	أفلس أحد المدينين وللشركة فى ذمته ٤٨٠ جنيه
	٩٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها	تقرر تكوين مخصص فى نهاية العام وقدره ٥٥٦ جنيه
٢٤٠	٣٢٠	خصم مدين ودائن	
	٢٠٠	مخصص خصم	تقرر رفع المخصص الى مبلغ ٣٠٠ جنيه

تابع ميزان المراجعـــــــة :

٦٢٠		تصليحات وترميمات	
٢٤٠٠	٦٢٨٠	أ ٠ قبض ـ أ ٠ دفع	
٣٦٠٠		أجور ومهايـــــا	لم يستلم بعض الموظفين راتب ديسمبر وجملته ١٦٠ جنيه
٥٠٠٠	٨٠٠	استثمـــارات وايراداتهـــا	هناك كوبونات مستحقة غيـــر مسدده قدرها ٥٠ جنيه
٣٢٠		ديون معدومة	
٤٨٠٠		مصاريف بيـــع وتوزيـــع	حملة اعلانية للعام القادم دفع عنها ٦٠٠ جنيه
٧٢٠٠		مصاريف ادارية مختلفـــة	فاتورة تليفون مستحقة قدرها ٨٠ جنيـــه
٣٢٠		م ٠ نقل للداخل	
٨٤٠		صندوق المصروفات النثريـــة	
٥٦٠		مصاريف نثريـــة مختلفـــة	أدوات كتابية ومطبوعات باقيـــة قدرها ٣٠ جنيه
		مسحوبـــات	تحتسب فائدة على مسحوبـــات الشركاء بمعدل ١٠٪ سنويـــا ومتوسط تاريخ السحـــب ٧/١
٤٠٠		محمــــد	
٦٠٠		أحمــــد	
٢٠٠		شريـــف	
٥٤٠٠		بوليصة تأمين على الحيـــاة	
٨٠٢٠		بنـــــك	
١١٤٠٠٠	١١٤٠٠٠		

المطلـــــوب :

(١) اعداد الحسابات الختامية لبيان نتيجة الاعمال عن السنة المنتهيـــــة

فى ٣١/١٢/ ١٩٨٠ ٠

(٢) اعداد حـ/ توزيع الارباح والخسائر والحسابات الجارية للشركاء ٠

(٣) المركز المالى فى ٣١/١٢/ ١٩٨٠ ٠

((الحـــل))

أولا : حـ/ المتاجرة عن السنة المنتهيـــة فى ٣١/١٢/ ١٩٨٠

منــه لــه

	الى مذكوريـــن		من مذكوريـــن
٤٥٠٠	حـ/ بضاعة أول المدة	٥٠٨٨٠	حـ/ مبيعـــات
٣٠٠٠٠	حـ/ المشتريات	٥٢٠	حـ/ م ٠خارجه
٣٦٠	حـ/ م ٠داخلة		
٣٢٠	حـ/ م ٠نقل للداخل		
٤٢٠٠	حـ/ م ٠بيع وتوزيع		
١٦٤٠٠	الى حـ/ الارباح والخسائر (مجمل الربح)	٤٣٨٠	حـ/ بضاعة آخر المدة
٥٥٧٨٠		٥٥٧٨٠	

حـ/ الارباح والخسائر عالمنتهية فـــى ٣١/١٢/ ١٩٨٠

منــه لــه

	الى مذكوريـــن	١٦٤٠٠	من حـ/ المتاجـــرة
٥٢٠	حـ/ اهلاك مبانـــى	٣٢٠	من حـ/ خصم مكتسب
١١٨	حـ/ اهلاك أثاث	٣٤٤	من حـ/ مخصـــص الديون المشكوك
٨٠٠	حـ/ ديون معدومة		
٢٤٠	حـ/ خصم مسموح به		
١٠٠	حـ/ مقابل مخصص الخصم		
٦٢٠	حـ/ تصليحات وترميمات		
٣٧٦٠	حـ/ أجور ومهايا		
٧٢٨٠	حـ/ م ٠ادارية مختلفة		
٥٣٠	حـ/ م ٠نثريـــة		

تابــع : ح/ الارباح والخسائر

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٣٠٩٦	رصيد مرحل (صافى الربح التجارى)		
١٧٠٦٤		١٧٠٦٤	
		٣٠٩٦	رصيد منقول (صافى الربح التجارى)
٣٩٤٦	الى ح/ توزيع أ.خ (صافى اربح العام)	٨٥٠	من ح/ ايرادات استثمار
٣٩٤٦		٣٩٤٦	

ح/ توزيع أ خ عن السنة المنتهية فى ٣١/١٢/١٩٨٠

المبلغ		البيان	المبلغ		البيان
		الى ح/ فائدة رأس المال	٣٩٤٦		من ح/ أ خ
	٧٠٠	محمد			من ح/ فائدة المسحوبات
	٨٠٠	أحمد		٢٠	محمد
٢٠٠٠	٥٠٠	شريف		٣٠	أحمد
١٢٦٠		الى ح/ مكافأة شريف	٦٠	١٠	شريف
٧٤٦		رصيد مرحل (عائد المخاطرة)			
٤٠٠٦			٤٠٠٦		
	٢٩٨	الى ح/ جارى محمد	٧٤٦		رصيد منقول
	٢٢٤	الى ح/ " أحمد			
	٢٢٤	الى ح/ " شريف			
٧٤٦			٧٤٦		

الحسابات الجارية للشركاء

محمد	أحمد	شريف	بيان (منه)	محمد	أحمد	شريف	بيان (له)
٤٠٠	—	٢٤٠	رصيد ١/١/٨٠		٥٠٠		رصيد ١/١/٨٠
٤٠٠	٦٠٠	٢٠٠	الـح/مسحوبات	٧٠٠	٨٠٠	٥٠٠	فائدة رأس المال
٢٠	٣٠	١٠	الـح/ فائدة المسحوبات			٦٠	مكافأة المدير المستحقة
١٧٨	٨٩٤	٣٣٤	رصيد مرحل ٣١/١٢/٨٠	٢٩٨	٢٢٤	٢٢٤	ح/توزيع أ خ
٩٩٨	١٥٢٤	٧٨٤		٩٩٨	١٥٢٤	٧٨٤	

قائمة المركز المالى فى ٣١/١٢/١٩٨٠

أصول وأرصدة مدينة

أصول ثابتة		
مبانى	٢٦٠٠٠	
- مخصص اهلاك	٥٢٠	٢٥٤٨٠
أثاث	١١٨٠	
- مخصص اهلاك	١١٨	١٠٦٢
بوليصة تأمين		٥٤٠٠
أصول متداولة		
بضاعة		٤٣٨٠
مدينون	١٩٢٠	
- مخصص د م فيها	٥٥٦	
	٨٥٦٤	
- مخصص خصم مسموح به	٣٠٠	٨٢٦٤

خصوم وأرصدة دائنة

رأس المال		
محمد	١٤٠٠٠	
أحمد	١٦٠٠٠	
شريف	١٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
حسابات جارية		
محمد	١٧٨	
أحمد	٨٩٤	
شريف	٣٣٤	١٤٠٦
دائنون		١٣٦٠٠
أ.د دفع		٦٢٨٠

تابع : قائمة المركز المالـــــى :

٢٤٠٠		أ . قبض			أرصدة دائنة أخرى
٥٠٠٠		استثمارات		١٦٠	أجور ومهايا مستحقة
٢٠٨٠		نقدية بالبنوك		٨٠	مصاريف ادارية مستحقة
٨٤٠		صندوق م . نثرية	٢٤٠		
		أرصدة مدينة أخرى			
	٦٠٠	اعلانات مقدمة			
	٣٠	أدوات كتابية ومطبوعات			
٦٨٠	٥٠	كوبونات مستحقة			
٦١٥٢٦			٦١٥٢٦		

الباب الثانـــــى

المشاكل المحاسبية لاعادة تنظيم شركات الاشخـــاص

قد تضطر شركة الاشخاص الى اجراء تعديلات فى عقد الشركة لسبب أو لاخر ، وقد لا يصاحب ذلك التغيير فى العقد تغيير فى الشركاء الاصليين المكونين للشركة ، وقد يترتب على تعديل العقد تغيير فى الشركاء الاصليين المكونين للشركـــة .

وفى هذا الباب سوف نتناول المشكلات الاتيـــة :

الفصـــل الاول : التأمين على الحياة المشتركة للشركاء .

الفصل الثانـــى: شهرة المحـــل .

الفصل الثالـث : اعادة التقديـــر .

الفصل الرابـــع : تعديل رأس المـــال .

الفصل الخامـس : انضمام شريك جديد للشركة .

الفصل السادس : انفصال شريك من الشركـة .

الفصـــــل الاول

التامين على الحياة المشتركة للشركـــــاء

قد يقوم الشركاء ملافاة للانهيار المالى الذى قد تتعرض له الشركة لــو انفصل أو توفى أحد احدهم الى التامين ضد هذه الاخطار ببوليصة مشتركـــة لدى احدى شركات التامين وتعالج الاقساط محاسبيا بعدة طرق :

(١) اعتبار قسط التأمين مصروفا ايراديا ٠

(٢) اعتبار قسط التأمين مصروفات راسماليا بالكامل ٠

(٣) اعتبار قسط التأمين مصروف راسمالى بالقدر الذى يزيد القيمة الحاليـــة للبوليصـــــة ٠

(٤) اعتبار قسط التأمين مصروف راسمالى مع تكوين احتياطى لبوليصة التامين ٠

(١) الطريقة الاولــــــى :

تتطلب هذه الطريقة جعل قسط التامين مدينا بالاقســـــاط المستحقة خلال السنة المالية ، وفى نهاية السنة المالية يقفل حـ/ قســط بوليصة التامين فى حـ/ التوزيع ، وعلى ذلك لا تظهر الميزانية العموميـــة فى نهاية السنة المالية أية مبالغ تمثل بوليصة التامين على حياة الشركاء ٠

وعند استرداد قيمة البوليصة بوفاة أحد الشركاء أو بحلـــول أجل البوليصة توزع قيمتها بين الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائـــر وتكون المعالجة المحاسبية كما يلى :

١ ــ عند دفع القســـط :

xx من حـ/ قسط التامين على الحياة

xx الى حـ/ النقديـــــة

٢ ــ فى نهاية العام يقفل حساب القسط بالقيد الاتى :

xx من حـ/ توزيع الارباح والخسائر

xx الى حـ/ قسط التامين على الحياة

٣ ــ عند استحقاق البوليصة :

×× من حـ/ البنــــك

×× الى حـ/ جارى الشركاء

(٢) الطريقة الثانيــــــة :

طبقا لهذه الطريقة تعالج الاقساط المدفوعة كمصروف رأسمالى فيفتح حساب لبوليصة التأمين فى دفاتر الشركة ويجعل الحساب مدينا بقيمة الاقساط المستحقة ، ويتزايد هذا الحساب عاما بعد عام بمقدار القسط الذى تدفعه الشركة ، ويظهر هذا الحساب والذى يمثل القيمة الاسمية للبوليصة ضمن الاصول المتداولة ويظهر طبقا لذلك بالقيد الاتــى :

×× من حـ/ بوليصة التامين على الحياة

×× الى حـ/ البنــــك

يتضح طبقا لتلك الطريقة أن بوليصة التامين تظهر فــى الدفاتر بما يعادل الاقساط المدفوعة فى أى وقت ٠

وعند استحقاق قيمة البوليصة يقبض قيمتها بجعل حـ/ البنــك أو الصندوق مدينا و حـ/ البوليصة دائنا ويوزع رصيد البوليصة علــى الشركاء بنسبة توزيع أ ٠خ بترحيله الى الحسابات الجارية ٠

وطبقا لذلك يقيد قسط التامين كما يلى :

×× من حـ/ بوليصة التامين على الحياة

×× الى حـ/ البنــــك

وتنتقد هذه الطريقة من حيث أن رصيد بوليصة التامين والــذى يمثل القيمة الاسمية للبوليصة يغاير القيمة الحالية للبوليصة التى يجــب أن تظهر بها فعلا فى الميزانية ٠

(٣) الطريقة الثالثـــــة :

وحتى تمثل الميزانية المركز المالى الصحيح للشركة فيجــب تسوية حـ/ بوليصة التامين ليعكس رصيدها القيمة الحالية للبوليصــة

فى نهاية العام وذلك بجعل حـ/ التوزيع مدينا بالفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية ويكون القيد كالاتى :

من مذكورين
xx حـ/ بوليصة التأمين
xx حـ/ توزيع الارباح والخسائر
xx الى حـ/ قسط التأمين على الحياة

وعند استرداد قيمة البوليصة يجعل حـ/ بوليصة التأمين دائنا بالمبلغ المسترد من شركة التأمين ، ويقسم رصيد حـ/ البوليصة بين الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر .

(٤) الطريقة الرابعة :

للمحافظة على المركز المالى للشركة ، قد ترى ادارة الشركة تكوين احتياطى لبوليصة التأمين وتكون الخطوات اللازمة لاثبات تلك الطريقة كما يلى :

١ ــ عند دفع القسط :

xx من حـ/ البوليصة
xx الى حـ/ البنك

٢ ــ فى نهاية السنة المالية يرحل قيمة القسط السنوى المدفوع الى حـ/ احتياطى بوليصة التأمين كالقيد التالى :

xx من حـ/ توزيع الارباح والخسائر
xx الى حـ/ احتياطى بوليصة التأمين

٣ ــ واذا لم توجد قيمة حالية للبوليصة فى سنة معينة فيقفل مبلغ الاحتياطى بالكامل فى حـ/ البوليصة .

٤ ــ واذا وجدت قيمة حالية للبوليصة (يسوى الفرق بين تكلفة البوليصة والقيمة الحالية لها وذلك باستخدام احتياطى بوليصة التأمين بالقيد الاتى :

×× من حـ/ احتياطى بوليصة التأمين
×× الى حـ/ بوليصة التأمين

٥ — ويظهر حـ/ البوليصة فى جانب الاصول فى الميزانية ، ويقابلـه فى جانب الخصوم حـ/ احتياطى بوليصة التأمين على الحيـاة بنفس المبلـغ .

مثـال :

أ ، ب ، ج شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائر بنسبـة ٤ : ٣ : ٣ وقد اتفق الشركاء فى ١٩٧٥/١/١ على التأمين على حياتهـم ببوليصة مشتركة لدى احدى شركات التأمين بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه نظير قسـط سنوى وقدره ١٠٠٠ جنيـه .

والمطلـوب :

تصوير حـ/ التوزيع فى الحالات الاتيـة :

أولا : جعل حساب البوليصة مصروفا ايراديا .
ثانيا : جعل حساب البوليصة مصروفا رأسماليا بالقيمة الاسمية .
ثالثا : جعل حساب البوليصة مصروفا رأسماليا بالقيمة الحالية .
رابعا : جعل حساب البوليصة مصروفا رأسماليا مع تكوين احتياطى لبوليصـة التأميـن .

فى ١٩٧٥/١٢/٣١	٠٠٠٠	
فى ١٩٧٦/١٢/٣١	٧٠٠	جنيـه
فى ١٩٧٧/١٢/٣١	١٤٥٠	"
فى ١٩٧٨/١٢/٣١	٢٢٥٠	"

الطريقة الاولـى :

جعل قسط البوليصة مصروف ايرادى .

ح/ قسط بوليصة التأمين على الحياة

منه			له		
١٠٠٠	الى ح/ البنك	٧٥/١/١	١٠٠٠	من ح/توزيع أ خ	٧٥/١٢/٣١
١٠٠٠			١٠٠٠		
١٠٠٠	الى ح/ البنك	٧٦/١/١	١٠٠٠	من ح/توزيع أ خ	٧٦/١٢/٣١
١٠٠٠			١٠٠٠		
١٠٠٠	الى ح/ البنك	٧٧/١/١	١٠٠٠	من ح/توزيع أ خ	٧٧/١٢/٣١
١٠٠٠			١٠٠٠		
١٠٠٠	الى ح/ البنك	٧٨/١/١	١٠٠٠	من ح/توزيع أ خ	٧٨/١٢/٣١
١٠٠٠			١٠٠٠		

ثانيا : الطريقة الثانية جعل بوليصة التأمين مصروفا رأسماليا بالقيمة الاسمية :

ح/ بوليصة التأمين

منه			له		
١٠٠٠	الى ح/ البنك	٧٥/١/١	١٠٠٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٧٥/١٢/٣١
١٠٠٠			١٠٠٠		
١٠٠٠	رصيد مرحل	٧٦/١/١	٢٠٠٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٧٦/١٢/٣١
١٠٠٠	الى ح/ البنك	٧٦/١/١			
٢٠٠٠			٢٠٠٠		
٢٠٠٠	رصيد منقول	٧٧/١/١	٣٠٠٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٧٧/١٢/٣١
١٠٠٠	الى ح/ البنك	٧٧/١/١			
٣٠٠٠			٣٠٠٠		
٣٠٠٠	رصيد منقول	٧٨/١/١	٤٠٠٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٧٨/١٢/٣١
١٠٠٠	الى ح/ البنك	٧٨/١/١			
٤٠٠٠			٤٠٠٠		

ثالثا : الطريقة الثالثة :

ح/ قسط التأمين

١٠٠٠	الى ح/البنك	٧٥/١/١	١٠٠٠	من ح/توزيع أ خ	٧٥/١٢/٣١
١٠٠٠			١٠٠٠		
١٠٠٠	الى ح/البنك	٧٦/١/١	٧٠٠	من ح/ الهوليصة	٧٦/١٢/٣١
			٣٠٠	من ح/توزيع أ خ	٧٦/١٢/٣١
١٠٠٠			١٠٠٠		
١٠٠٠	الى ح/ البنك	٧٧/١/١	٧٥٠	من ح/البوليصة	٧٧/١٢/٣١
			٢٥٠	من ح/توزيع أ خ	٧٧/١٢/٣١
١٠٠٠			١٠٠٠		
١٠٠٠	الى ح/ البنك	٧٨/١/١	٨٠٠	من ح/البوليصة	٧٨/١٢/٣١
			٢٠٠	من ح/توزيع أ خ	٧٨/١٢/٣١
١٠٠٠			١٠٠٠		

ح/ بوليصة التأمين على الحياة

٧٠٠	الى ح/القسط	٧٦/١٢/٣١	٧٠٠	رصيد مرحل (ميزانية)	٧٦/١٢/٣١
٧٠٠			٧٠٠		
٧٠٠	رصيد منقول	٧٧/١/١	١٤٥٠	رصيد مرحل	٧٧/١٢/٣١
٧٥٠	الى ح/القسط	٧٧/١/١			
١٤٥٠			١٤٥٠		
١٤٥٠	رصيد منقول	٧٨/١/١	٢٢٥٠	رصيد مرحل	٧٨/١٢/٣١
٨٠٠	الى ح/القسط	٧٨/١/١			
٢٢٥٠			٢٢٥٠		

الطريقة الرابعـــــة :

السنة الاولـــى :

١٠٠٠ من حـ/ البوليصة (عند دفع القسط)
١٠٠٠ الى حـ/ البنك ١/١/٧٥

١٠٠٠ من حـ/ توزيع الارباح والخسائر (فى نهاية السنة)
١٠٠٠ الى حـ/ احتياطى البوليصة ٣١/١٢/٧٥

وحيث لا توجد قيمة حالية للبوليصة فى نهاية سنة ١٩٧٥ فيقفـــل مبلغ الاحتياطى بالكامل فى البوليصة .

١٠٠٠ من حـ/ أ ٠ بوليصة التامين
١٠٠٠ الى حـ/ بوليصة التأمين ٣١/١٢/١٩٧٥

السنة الثانيـــة :

١٠٠٠ من حـ/ البوليصة ١/١/١٩٧٧
١٠٠٠ الى حـ/ البنك (عند دفع القسط)

١٠٠٠ من حـ/ توزيع أ ٠خ ٣١/١٢/١٩٧٧
١٠٠٠ الى حـ/ احتياطى البوليصة (فى نهاية السنة)

٣٠٠ من حـ/ احتياطى البوليصة ٣١/١٢/١٩٧٧
٣٠٠ الى حـ/ البوليصـــة

ويظهر حـ/ البوليصة فى جانب الاصول فى الميزانية بالقيمة الحاليـــة ٧٠٠ جنيه وفى جانب الخصوم يظهر احتياطى بوليصة التامين وقدره ٧٠٠ج أيضا .

السنة الثالثـــة :

١ ــ دفع القسط نفس القيد السابق .
٢ ــ تكوين احتياطى نفس القيد السابق .
٣ ــ يسرى الفرق بين القيمة الحالية للبوليصة وتكلفة البوليصة .

السنة الرابعـــة :

نفس القيد السابق مع تسوية الفرق بين القيمة الحالية للبوليصة وتكلفـــة

البوليصـــــــة .

وتظهر الحسابات حسب الطريقة الرابعة كالاتى :

حـ/ البوليصـــــــة

١٠٠٠	الى حـ/البنك ١/١/٧٥	١٠٠٠	من حـ/أ ا البوليصة ٣١/١٢/٧٥
١٠٠٠		١٠٠٠	
١٠٠٠	الى حـ/البنك ١/١/٧٦	٣٠٠	من حـ/أ ا البوليصة ٣١/١٢/٧٦
		٧٠٠	رصيد مرحـــل ٣١/١٢/٧٦
١٠٠٠		١٠٠٠	
٧٠٠	رصيـــــد ١/١/٧٧	٢٥٠	من حـ/أ ا البوليصة ٣١/١٢/٧٧
١٠٠٠	الى حـ/البنك ١/١/٧٧	١٤٥٠	رصيد مرحـــل ٣١/١٢/٧٧
١٧٠٠		١٧٠٠	
١٤٥٠	رصيـــــد ١/١/٧٨	٢٠٠	من حـ/أ ا البوليصة ٣١/١٢/٧٨
١٠٠٠	الى حـ/البنك ١/١/٧٨	٢٢٥٠	رصيد مرحـــل ٣١/١٢/٧٨
٢٤٥٠		٢٤٥٠	

حـ/ احتياطى البوليصـــــــة

١٠٠٠	الى حـ/البوليصة ٣١/١٢/٧٥	١٠٠٠	من حـ/توزيع أ خ ٣١/١٢/٧٥
١٠٠٠		١٠٠٠	
٣٠٠	الى حـ/البوليصة ٣١/١٢/٧٦	١٠٠٠	من حـ/توزيع أ خ ٣١/١٢/٧٦
٧٠٠	رصيد مرحـــل ٣١/١٢/٧٦		
١٠٠٠		١٠٠٠	
٢٥٠	الى حـ/البوليصة ٣١/١٢/٧٧	٧٠٠	رصيـــــد ١/١/٧٧
١٤٥٠	رصيد مرحـــل ٣١/١٢/٧٧	١٠٠٠	من حـ/توزيع أ خ ٣١/١٢/٧٧
١٧٠٠		١٧٠٠	
٢٠٠	الى حـ/البوليصة ٣١/١٢/٧٨	١٤٥٠	رصيـــــد ١/١/٧٨
٢٢٥٠	رصيد مرحـــل ٣١/١٢/٧٨	١٠٠٠	من حـ/توزيع أ خ ٣١/١٢/٧٨
٢٤٥٠		٢٤٥٠	

الفصل الثانـــــــــى

شهـــــــرة المحـــــــــل

تعريف الشهـــــــــرة :

يمكن تعريف الشهرة من وجهة النظر المحاسبية " بأنها ذلك الاصـــل الذى يمكن الشركة من تحقيق أرباح تفوق الارباح العادية للمنشآت المماثلة .

وعلى ذلك فلا شهرة للمنشآت الحديثة التكوين ، وكذلك المنشآت الـتى لا تحقق أرباحا او التى تحقق أرباحا عادية لا تعطيها ميزة أو سبقا علـــــى مثيلاتها من المنشآت .

فاذا ما كان لمنشاة شهرة فمعنى ذلك أن المنشاة تملك أصلا ثابتا معنويا (اى غير ملموس) جديدا يضاف الى اصولها ، وان لهذا الاصل قيمة يمكـــن تقديرها بالنقـــــود .

بالرغم من أن الشهرة أصل ثابت ولكنه يختلف عن الاصول الثابتـــــــة الاخرى .

(١) لا تشترى شهرة المحل لمنشاة جديدة كالاصول الثابتة الاخرى بـــــل تتكون على مر الزمن نتيجة للمجهودات غير العادية والمصروفات الـــتى تتحملها المنشأة فى مجال التطوير والتحسين المستمر لانتاج الشركـــة والاعلان عنه .

(٢) قد تتزايد الشهرة سنة بعد أخرى تبعا لتزايد الارباح غير العاديـــة بينما الاصول الثابتة الاخرى تتناقص قيمتها بمضى الاستعمال .

(٣) شهرة المحل مرتبطة بمنشأة قائمة ومستمرة ومن ثم لا يمكن بيعهـــــــا بخلاف الاصول الثابتة الاخرى .

(٤) تساهم الشهرة فى تحقيق الربح غير العادى للمنشأة بينما تساهـــــم الاصول الثابتة الاخرى فى تحقيق الارباح عموما معنى ذلك أنه فــــى حالة عدم تحقيق أرباحا غير عادية فلا وجود للشهرة بخلاف الاصــــول الثابتة الاخرى فهى موجودة حتى لو حققت الشركة خسارة .

تقويم الشهـــــــرة :

هناك عدة طرق عند تقدير الشهرة وهـــــي :

(١) طرق جزافيــــــة ٠
(٢) طرق علميـــــة ٠

(١) الطرق الجزافيــــــة :

وتعتمد على استخراج متوسط الارباح الحقيقية للمنشأة لعـدد معين من السنوات السابقة والمقصود بالارباح الحقيقية الارباح الـتى تظهرها الحسابات الختامية للمنشأة بعد تطبيق القواعد المحاسبيـــة السليمة ، فاذا ما تحدد هذا المتوسط يتم تقدير الشهرة بضرب هـذا المتوسط فى عدد معين من السنوات يتفق عليه ٠

مثـــــال :

بفرض أن الارباح الصافية لمنشأة ما ٠٠ خلال ثلاث سنـــوات سابقة كانت ٦٠٠٠ ، ٨٠٠٠ ، ١٠٠٠٠ جنيه على التوالى وتـــم الاتفاق على تقدير قيمة الشهرة على أساس ثلاثة أمثال متوسط هـــذه الاربـــــاح ٠

المطلـــــوب : تقدير قيمة الشهرة ٠

الحــــل :

$$\text{متوسط الارباح الصافية الحقيقية} = \frac{٦٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ١٠٠٠٠}{٣} =$$

٨٠٠٠ جنيه

∴ قيمة الشهرة = ٨٠٠٠ × ٣ = ٢٤٠٠٠ جنيـــه

وقد يتفق على تقدير قيمة الشهرة على أساس متوسط الاربـــاح الاجمالية بدلا من الارباح الصافية كالمتبع عادة عند تقويم شهرة مكاتـب المحاسبين والمحامين وعيادات الاطباء ٠

والواقع أن الطريقة الجزافية طريقة غير سليمة حيث أنها تقـدر الشهرة على أساس أرباح سنوات سابقة كما أن عدد تلك السنـــوات

لا يستند الى منطق أو دراسة محددة — كما أنها لا تنظر بعين الاعتبار الى الارباح غير العادية التى هى أساسا فى تكوين الشهرة ٠

(٢) الطرق العلمية :

لتلافى عيوب الطريقة الجزافية فلابد من استخدام الطرق العلمية ومنها تجميد الارباح غير العادية المنتظر تحقيقها مستقبلا ويقضى هذا الاسلوب بتحليل الارباح المتوقعة الى شقين :

الشق الاول :

هو الارباح العادية أى عائد للاموال المستثمرة أى صافى الأصول ٠

الشق الثانى :

هو الارباح غير العادية وتعتبر ناتج شهرة المحل ٠

ولايضاح ذلك نفرض أن :

قيمة الاصول الظاهرة بالدفاتر = ١,٠٠٠,٠٠٠ جنيه
الارباح السنوية المنتظرة = ١٢٠,٠٠٠ "
معدل الارباح العادية ٨٪

وطبقا لذلك تحسب الشهرة كالاتى :

الارباح السنوية المنتظرة ١٢٠,٠٠٠ جنيه

الارباح العادية = $١,٠٠٠,٠٠٠ \times \frac{٨}{١٠٠}$ = ٨٠,٠٠٠ جنيه

الارباح غير العادية = ١٢٠,٠٠٠ — ٨٠,٠٠٠ = ٤٠,٠٠٠ جنيه

∴ شهرة المحل = $\frac{٤٠٠٠٠ \times ١٠٠}{٨}$ = ٥٠٠,٠٠٠ جنيه

وهناك اقتراحات بعض الكتاب لترشيد هذا الاسلوب وهى :

١ — يجب رسملة الارباح غير العادية بمعدل أعلى من معدل الارباح العادية حيث أن درجة المخاطرة بخصوص الارباح غير العادية أعلى منها

بخصوص الارباح العادية .

٢ — يفضل البعض طريقة القيمة الحالية للارباح غير العادية ، حيث يرون أن الارباح غير العادية التى يحققها المشروع فى المستقبل تعتبر بمثابة دفعات سنوية ، وأن قيمة الشهرة ما هى الا القيمة الحالية لهذه الدفعات بفائدة مركبة .

ولحساب القيمة الحالية التى تعادل شهرة المحل لابد من تحديد :

أ — الربح غير العادى الذى ينتظر أن تحققه المنشأة فى المستقبل ، وهذا الربح يعد بمثابة الدفعة السنوية .

ب — عدد السنين المنتظر أن تحقق خلالها المنشأة هذا الربح غير العادى .

جـ — سعر الفائدة الذى يستخدم لايجاد القيمة الحالية .

فلو فرضنا أن متوسط أرباح احدى المنشآت ١٢٠٠ جنيها وأن صافى أصوله ٢٠٠٠٠ جنيه ، وأن معدل الارباح العادية ٤٪ ومعدل الارباح غير العادية ٦٪ وأنه ينتظر أن تتمتع المنشأة بهذه الارباح غير العادية لمدة ١٠ سنوات فان القيمة الحالية للارباح الزائدة التى تعادل قيمة شهرة المحل تحسب كالاتى :

متوسط الارباح المنتظر تحقيقها ١٢٠٠ جنيه
الارباح العادية (٤٪ من قيمة صافى الاصول) ٨٠٠ جنيه
∴ الارباح غير العادية = ٤٠٠ جنيه .

ثم توجد القيمة الحالية لدفعة سنوية مقدارها ٤٠٠ جنيه لمدة ١٠ سنوات بمعدل ٦٪ وهى تعادل الشهرة .

$$\text{ق ح للدفعة} = \text{قيمة الدفعة} \times \frac{1 - \frac{1}{(1 + \text{ع})^{\text{ن}}}}{\text{ع}}$$

$$\text{ق ح لدفعة (قيمة الشهرة)} = 400 \times \frac{1 - \frac{1}{(1 + ,6)^{10}}}{,6}$$

الفصل الثالـــــث

اعادة التقديـــــــــــــر

لاثبات ما يترتب على تقويم الاصول والخصوم من زيادة أو نقص فى قيمتهـــا فانه يلزم فتح حساب اعادة تقدير (حـ/ أ ٠خ اعادة تقدير) ويتم الاثبـــــات فيه وفقا لما يلـــــــى :

(١) اثبات الاربـــــــاح :

وذلك باثبات لزيادة فى الاصول والنقص فى الخصوم كذلـــــك انقاص المخصصات ٠

(٢) اثبات الخسائـــــــر :

تنشأ الخسارة فى حالة اعادة تقدير الاصول بأقل من قيمتهـــا أى النقص فى قيمتها وكذلك زيادة المطلوبات والمخصصات ٠

(٣) اقفال حـ/ اعادة التقدير فى الحسابات الجارية للشركاء على أساس نسبة توزيع الارباح والخسائر بينهم وتكون القيود كما يلى :

اثبات الاربـــــــاح :

من مذكوريـــــــــن
xx حـ/ الاصول (الزيادة)
xx حـ/ المخصصات (نقص)
xx حـ/ المطلوبات (نقص)
الى حـ/ اعادة التقديـــــــــر

اثبات الخسائـــــــر :

xx من حـ/ اعادة التقدير
الى مذكوريـــــــــن
xx حـ/ الاصول (النقص)
xx حـ/ المخصصات (الزيادة)
xx حـ/ المطلوبات (الزيادة)

نتيجة اعادة التقدير :

أرباح
من حـ/ اعادة التقدير
الى مذكورين
حـ/ جاري (أ)
حـ/ " (ب)

خسائر
من مذكورين
حـ/ جاري (أ)
حـ/ " (ب)
الى حـ/ اعادة التقدير

مثال :

أ ، ب شريكان متضامنان يقتسمون أ ، خ بالتساوى قررا اعادة تقويم أصول الشركة وخصومها واثبات نتيجة التقويم فى الدفاتر وذلك فى ٧٩/١/١ .
وفيما يلى ميزانية الشركة فى تاريخ هذا القرار

الميزانية فى ١٩٧٩/١/١

		أصول ثابتة			رأس المال
	٥٦٠٠	عقار		٨٠٠٠	(أ)
٨٦٠٠	٣٠٠٠	آلات	١٤٠٠٠	٦٠٠٠	(ب)
		أصول متداولة:			مطلوبات
٢٦٠٠		بضاعة	٥٦٠٠		دائنون
	٢٨٠٠	مدينون	٤٠٠		مخصص ضرائب
	٤٠٠	مخصص د م			
٢٤٠٠		فيها			
٢٤٠٠		استثمارات			
٣٤٠٠		أ . قبض			
٦٠٠		بنك			
٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠		

ولقد اشتمل تقرير الخبير على النقاط التالية :

(١) أن مصروفات صيانة وترميم العقارات حملت على حسابات هذه الاصول وبلغت هذه المصروفات ١٠٠٠ جنيه، كما تتضمن أرصدة هذه الحسابات ٦٠٠ جنيها فوائد نشأت عن شرائها بقروض .

(٢) تقدر الالات بمقدار ٣٢٠٠ جنيها .

(٣) تتضمن البضاعة ما قيمته ٤٠٠ جنيه بضاعة أمانة للغير ، وباستبعاد هذه البضاعة تبين أن القيمة السوقية لهذه البضائع تبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

(٤) تبلغ القيمة السوقية للاستثمارات ٢٢٠٠ جنيها .

(٥) تبلغ القيمة الحالية لاوراق القبض ٣٠٠٠ جنيها .

(٦) الضريبة المستحقة على الشركة ٥٠٠ جنيها .

(٧) ديون غير مثبتة فى الدفاتر ٦٠٠ جنيه كما تبلغ الديون المعدومة ٢٠٠ جنيه والديون المشكوك فى تحصيلها ٣٠٠ جنيه .

(٨) دين تنازل عنه أحد الدائنين ٥٠ جنيه .

(٩) المصروفات المستحقة فى ٣١/١٢/٧٨ مبلغ ٢٠٠ جنيه وايرادات استمارات مستحقة فى ذلك التاريخ مبلغ ١٠٠ جنيه .

والمطلوب :

١ ـ اجراء قيود اليومية لاثبات ما تقدم .
٢ ـ تصوير ح/ اعادة التقدير .
٣ ـ اعداد الميزانية العمومية بعد اعادة التقدير مباشرة .

((الحل))

أولا : قيود اليوميـــــة :

٣٩٠٠		من حـ/ اعادة التقديـــر
		الى مذكوريـــن
	١٦٠٠	حـ/ العقارات
	٤٠٠	حـ/ البضاعـة
	٢٠٠	حـ/ مخصص هبوط أسعار بضائع
	٢٠٠	حـ/ مخصص هبوط استثمارات
	٤٠٠	حـ/ مخصص آجيـو
	١٠٠	حـ/ مخصص ضرائب
	٦٠٠	حـ/ الدائنـون
	٢٠٠	حـ/ المدينـون
	٢٠٠	حـ/ مصاريف مستحقة
		اثبات خسائر اعادة التقديـــر
		من مذكوريـــن
٢٠٠		حـ/ الالات
٥٠		حـ/ الدائنون
١٠٠		حـ/ الدائنون
١٠٠		حـ/ مخصص د . م فيها
	٤٥٠	الى حـ/ اعادة التقدير
		اثبات أرباح اعادة التقديـــر
		من مذكوريـــن
١٧٢٥		حـ/ جـارى (أ)
١٧٢٥		حـ/ " (ب)
	٣٤٥٠	الى حـ/ اعادة التقديـــر
		توزيع خسائر اعادة التقديـــر

ح/ اعادة التقديـــــر

منــــه		لــــه	
١٦٠٠	الى ح/ العقارات	٢٠٠	من ح/ الالات
٤٠٠	الى ح/ البضاعة	٥٠	من ح/ الدائنـــون
٢٠٠	الى ح/ م ٠هبوط أ بضائع	١٠٠	من ح/ ايـــرادات الاستثمارات مستحقة
٢٠٠	الى ح/ م ٠هبوط أ ٠ استثمارات	١٠٠	من ح/ مخصص د ٠م فيهـــــا
٤٠٠	الى ح/ م ٠آجيـــو		
١٠٠	الى ح/ م ٠ضرائب		
٦٠٠	الى ح/ الدائنون		
٢٠٠	الى ح/ المدينون		
٢٠٠	الى ح/ المصروفات المستحقة		
		٣٤٥٠	رصيد مرحـــــل
٣٩٠٠		٣٩٠٠	
٣٤٥٠	رصيد منقـــول	١٧٢٥	من ح/ جـــارى (أ)
		١٧٢٥	من ح/ " (ب)
٣٤٥٠		٣٤٥٠	

ميزانية الشركة فى ١/١/١٩٧٩

		أصول ثابتة			رأس المال
	٤٠٠٠	عقارات		٨٠٠٠	(أ)
٧٢٠٠	٣٢٠٠	آلات	١٤٠٠٠	٦٠٠٠	(ب)
		أصول متداولة	٦١٥٠		دائنون
	٢٢٠٠	بضاعة	٥٠٠		مخصص ضرائب
	٢٠٠	مخصص هبوط	٢٠٠		مصروفات مستحقة
٢٠٠٠		أ. بضائع			
	٢٤٠٠	استثمارات			
	٢٠٠	مخصص هبوط			
٢٢٠٠		استثمارات			
	٢٦٠٠	مدينون			
	٣٠٠	مخصص د. م			
٢٣٠٠		فيها			
	٣٤٠٠	أ. قبض			
٣٠٠٠	٤٠٠	مخصص آجيو			
٦٠٠		بنك			
١٠٠		ايراد استثمارات مستحقة			
١٧٢٥		جارى (أ)			
١٧٢٥		" (ب)			
٢٠٨٥٠			٢٠٨٥٠		

ارشادات :

١ ـ عولجت مصروفات الصيانة وترميم العقارات والفوائد المتعلقة بشرائها بجعلها دائنة لانها قيدت خطأ على هذه الحسابات .

٢ — تم تكوين مخصص بمقدار انخفاض القيمة السوقية للاستثمارات عن قيمتها الدفترية ومن الممكن تقييد ذلك بجعل حـ/ أ ٠ مالية دائنا بهذه القيمة مباشرة ٠

٣ — يجب تكوين مخصص آجيو بالفرق بين القيمة الاسمية والحالية لاوراق القبض لانه لا يجوز تخفيض حـ/ أ ٠ قبض بهذه القيمة مباشرة كما سبق لانه من المتعين أن تعكس الدفاتر القيمة الاسمية لهذه الاوراق ٠

٤ — يجب تخفيض قيمة البضائع بقيمة بضاعة الامانة لانها مملوكة للغير ، أما الفرق بين القيمة السوقية وتكلفة البضاعة فيجب تكوين مخصص بالفرق أو تخفيض قيمة هذه البضاعة مباشرة ٠

الفصل الرابـــــــع

تعديل رأس المــــــــــال

يتم تعديل رأس المال فى أحد الصور التاليـــــــــة :

١ ـ زيادة رأس المال . ٢ ـ تخفيض رأس المال .

(١) زيادة رأس المــــــــال

جرت العادة على أن يظل رأس مال شركة التضامن ثابتا ، وأى تغييرات فى حقوق الشركاء فى خلال العام تقيد فى حساباتهم الشخصية ، ولكن قد يتفـــق الشركاء على زيادة رأس المال وذلك لاتساع اعمال الشركة أو رغبة فى تجميــــــــــد الحسابات الشخصية الدائنة أو الاحتياطى العام للتأثير على معدل أربــــــاح الشركة ، أو رغبة فى الغاء قروض الشركاء للتخلص من العبء الثابت لفوائد القــروض وفى هذه الحالة لابد من اتباع الاجراءات القانونية اللازمة واجراء التعديـــــــل فى عقد الشركـــــــــة .

ويتم عادة الزيادة فى رأس المال بطريق او أكثر من الطرق الاتية :

١ ـ سداد الزيادة نقدا أو عينا .
٢ ـ استخدام الارصدة الدائنة للحسابات الشخصية للشركاء .
٣ ـ استخدام الارباح غير الموزعة أو الاحتياطيــــــات .
٤ ـ استخدام قروض الشركاء .

وتكون القيود من الناحية المحاسبية كما يلـــــــى :

(١) سداد الزيادة نقدا أو عينا :

×× من حـ/ الاصل (بنك ـ عقار ـ بضاعة ـ .....)
×× الى حـ/ رأس المال (حصة الشريك)

(٢) استخدام الارصدة الدائنة للحسابات الشخصية للشركاء :

×× من حـ/ جارى الشريك
×× الى حـ/ رأس المال (حصة الشريك)

(٣) استخدام الارباح غير الموزعة أو الاحتياطيات :

×× من حـ/ التوزيع
×× الى حـ/ رأس المال (حصة الشريك)

،

×× من حـ/ الاحتياطى العام
×× الى حـ/ رأس المال (حصة الشريك)

(٤) استخدام قروض الشركاء :

×× من حـ/ القـــروض
×× الى حـ/ رأس المال (حصة الشريك)

هذا ويجب مراعاة أنه فى جميع حالات زيادة رأس المال يجب علــــى الشركاء القيام بتسديد رصيد حساباتهم الشخصية المدينة قبل تقديم حصتهـــم فى رأس المـــــال .

مثـــــال :

قررا الشريكان أ ، ب الذين يقتسمون الارباح والخسائر بالتســـاوى وكانت قائمة المركز المالى فى ١٩٧٩/١٢/٣١ كما يلى :

الميزانية العمومية فى ١٩٧٩/١٢/٣١

٢٤٠٠٠	مبانـــى			رأس المـــال
١٦٠٠٠	آلات		٢٠٠٠٠	(أ)
٤٠٠٠	أثـاث	٤٢٠٠٠	٢٢٠٠٠	(ب)
٤٠٠٠	بضاعة	٦٠٠٠		إحتياطى عام
٨٠٠٠	مدينـون	٢٠٠٠		حـ/ جارى (أ)
٢٠٠٠	جارى (ب)	٣٠٠٠		قرض الشريك (أ)
٢٠٠٠	بنـــك	٥٠٠٠		دائنـــون
		٢٠٠٠		أ . دفـــع
٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠		

وقد اتفق الشركاء فى ١/١/ ١٩٨٠ على ما يلى :

(١) زيادة رأس المال الى ٦٠٠٠٠ جنيه على أن تصبح حصص الشركاء متساوية ٠

(٢) تجميد الاحتياطيات المبنية بميزانية الشركة ٠

(٣) يستخدم قرض الشريك (أ) وحسابه الجارى فى سداد الزيادة فى رأس المال على أن يقوم بسداد الباقى بشيك ٠

(٤) يقدم الشريك (ب) آلات قيمتها ٢٠٠٠ جنيه وبضاعة بمبلغ ١٥٠٠ جنيه ويقوم بسداد الباقى نقدا فى بنك الشركة ٠

المطلوب :

(١) اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات الاتفاق ٠

(٢) تصوير الميزانية العمومية التى تعكس هذه القيود ٠

((الحل))

قيود اليومية :

		من مذكورين
٣٠٠٠		ح/ احتياطى عام
٢٠٠٠		ح/ جارى (أ)
٣٠٠٠		ح/ قرض (أ)
٢٠٠٠		ح/ البنك
	١٠٠٠٠	الى ح/ رأس المال (أ)
		تسوية مركز الشريك (أ) وسداد المستحق عليه

		من مذكوريـــــــن
٣٠٠٠		حـ/ احتياطى عام
٢٠٠٠		حـ/ الالات
١٥٠٠		حـ/ البضاعة
٣٥٠٠		حـ/ بنـــك
		الى مذكوريـــــــن
	٨٠٠٠	حـ/ رأس المال (ب)
	٢٠٠٠	حـ/ جـــارى (ب)
		تسوية موكز الشريك (ب) وسداد المستحق عليه

ميزانية الشركة فـــى ١/١/ ١٩٨٠

٢٤٠٠٠	مبانـــى			رأس المـــــال
١٨٠٠٠	آلات		٣٠٠٠٠	(أ)
٤٠٠٠	أثـــاث	٦٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	(ب)
٥٥٠٠	بضاعـــة			
٨٠٠٠	مدينون	٥٠٠٠		دائنـــون
٧٥٠٠	بنـــك	٢٠٠٠		أ ٠ دفـــع
٦٧٠٠٠		٦٧٠٠٠		

ملاحظـــــات :

(١) تم تعلية الاحتياطى العام علىحـ/ رأس المال على أساس نسبة توزيـــع الارباح والخسائر بين الشريكين ٠

(٢) يلاحظ أن حصص الشركاء فى الزيادة قد سددت كالاتى :

	(أ)	(ب)
الاحتياطى يوزع بالتساوى	٣٠٠٠	٣٠٠٠
رصيد الجارى الدائن	٢٠٠٠	
قرض الشريك (أ) كله	٣٠٠٠	
نقدا فى البنك	٢٠٠٠	١٥٠٠
آلات		٢٠٠٠
بضاعـــة		١٥٠٠
	١٠٠٠٠	٨٠٠٠

وذلك بعد قيام الشريك (ب) بسداد رصيد حسابه الجارى المديـــن وقدره ٢٠٠٠ جنيـــه .

(٢) تخفيض رأس المـــال

قد يقرر الشركاء تخفيض رأس المال وذلك لسبب أو أكثر ، منها زيـــادة رأس مال الشركة عن الحاجة ، أو توالى الخسائر من عام لاخر أو زيادة القيمـــة الدفترية للاصول عن قيمتها الحقيقية ، أو وجود أرصدة مدينة للحسابات الشخصية متراكمة من فترة لاخرى .

ولمعالجة هذه المواقف غالبا ما يتفق الشركاء على تخفيض رأس المـــال فاذا اتفق على تخفيض رأس المال يثبت ذلك القرار بالقيد الاتى :

من حـ/ رأس المـــال
xx (أ)
xx (ب)
xx (جـ)
الى مذكوريـــن
xx حـ/ جـــارى (أ)
xx حـ/ " (ب)
xx حـ/ " (جـ)
اثبات قرار التخفيـــض

واذا صاحب تخفيض رأس المال اعادة تقدير أصول وخصوم الشركة تثبـــت اعادة التقدير فى حـ/ أ . تقدير وتقفل فى الحسابات الجارية للشركاء .

على أن يعقب ذلك تحديد مركز كل شريك والمبلغ الذى يتعين عليـــه أن يدفعه أو يجوز له أن يقبض تبعا لرصيد حسابه الجارى .

مثـــــــال :

محمد وأحمد شريكان فى شركة تضامن ، وتبلغ حصة كل منهما فــــى رأس المال ١٥٠٠٠ جنيه وتوزع الارباح والخسائر مناصفة بينهما .

وقد اتضح للشركاء أنه نظرا لتحقق خسائر فى السنة الماضية ونظــــرا لاضطراب أعمال الشركة ، فقد قرروا انتداب خبير لفحص دفاتر ومستندات الشركة وكانت ميزانية الشركة كما يلـــــى :

الميزانية العمومية فى ١٩٧٩/١٢/٣١

رأس المـــال			أصول ثابتة		
محمـــد	١٥٠٠٠		عقارات	٧٠٠٠	
أحمـــد	١٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	آلات	٩٠٠٠	
مطلوبـــات			سيارات	٢٨٠٠	
			أثاث	١٩٠٠	٢٠٧٠٠
دائنـــون	١٩٠٠٠		أصول متداولة		
أ . دفـــع	١٧٨٠٠				
جارى محمـــد	٦٠٠	٣٧٤٠٠	بضاعة	١٤٤٠٠	
مخصصـــات			مدينون	١٨٦٠٠	
مخصص مبانى	١٢٠٠		أ . قبض	١٦٨٠٠	
" أ . آلات	٢٤٠٠		بنـــك	٦٤٠	
" د . م فيها	٦٠٠		صنـــدوق	١٦٠	
		٤٢٠٠	جارى أحمد	٣٠٠	٥٠٩٠٠
		٧١٦٠٠			٧١٦٠٠

وجاء بتقرير الخبير ما يلـــــى :

(١) أنه نتيجة للخلط بين المصروفات الرأسمالية والايرادية قد حمل علـــى حـ/ العقار مبلغ ٤٠٠ جنيه عبارة عن اصلاحات وترميمات عادية ، ورحـــل

الى حـ/ الالات مبلغ ٣٠٠ جنيه مصروفات صيانة •

(٢) ان المعدلات المستخدمة فى اهلاك الاصول الثابتة منخفضة ولا تتناسب مع اعمارها الانتاجية ، واذا احتسبت هذه المخصصات على أساس سليم يكون مخصص اهلاك المبانى ١٨٠٠ جنيه ، ومخصص اهلاك الالات ٣٠٠٠ جنيه كما أن الشركة لم تحتسب أى مخصصات للسيارات والاثاث ولا تزيد قيمة السيارات حاليا عن ٢٤٠٠ جنيه ولا يزيد قيمة الاثاث عن ١٠٠٠ جنيه •

(٣) البضاعة الظاهرة بسعر التكلفة وتبلغ سعر السوق لها ١٢٨٠٠ جنيه •

(٤) تبلغ الديون المعدومة ٢٠٠ جنيه ويراد تكوين مخصص للديون المشكوك بواقع ٦٪ من رصيد المدينين •

(٥) اتضح من كشف حـ/ البنك أن هناك فوائد مستحقة للشركة قدرها ٢٢ جنيه لغاية ٧٩/١٢/٣١ ولم تثبت بعد فى الدفاتر •

(٦) كما اتضح أن هناك دينا على الشركة قدره ٣٠٠ جنيه ، ودينا للشركة قدره ٥٠٠ جنيه لم يثبت فى الشركة •

وقد اتفق الشريكان على الاخذ بكل ما جاء بتقرير الخبير على أن يخفضا رأس المال بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه مناصفة بينهما ، على أن يدفع كل شريك المستحق عليه فورا ببنك الشركة أو يسحب ما قد يستحق له •

والمطلوب :

(١) قيود اليومية اللازمة لتنفيذ ما سبق •
(٢) حـ/ اعادة التقدير •
(٣) الحسابان الجاريان وحساب رأس المال •
(٤) ميزانية الشركة عقب تنفيذ القرارات السابقة •

((الحل))

أولا : قيود اليوميـــــــة :

٥٨٣٤		من ح/ اعادة التقديـــر
		الى مذكوريـــــــن
	٤٠٠	ح/ العقارات
	٣٠٠	ح/ الالات
	٦٠٠	ح/ مخصص اهلاك مبانى
	٦٠٠	ح/ « « آلات
	٤٠٠	ح/ « أ . سيارات
	٩٠٠	ح/ « أ . أثاث
	١٦٠٠	ح/ مخصص هبوط أسعار بضائع
	٥٣٤	ح/ مخصص ديون مشكوك فيها
	٢٠٠	ح/ مدينـــون
	٣٠٠	ح/ دائنـــون
		خسائر اعادة التقديـــــر
		من مذكوريـــــــن
٢٢		ح/ البنـــك
٥٠٠		ح/ المدينـــون
	٥٢٢	الى ح/ اعادة التقدير
		أرباح اعادة التقديـــــر
		من مذكوريـــــــن
٢٦٥٦		ح/ جارى محمـــد
٢٦٥٦		ح/ « أحمـــد
	٥٣١٢	الى ح/ اعادة التقدير
		توزيع الخسائر الصافية لاعادة التقدير

٥٠٠٠		من ح/ رأس المـــــال ٢٥٠٠ محمد ٢٥٠٠ احمد
	٥٠٠٠	الى ح/ الحسابات الجارية ٢٥٠٠ محمد ٢٥٠٠ احمد اثبات قرار التخفيـــــض
٤٥٦		من ح/ البنــــك
	٤٥٦	الى ح/ جارى احمد سداد الشريك المبلغ المستحق عليه
٤٤٤		من ح/ جارى محمد
	٤٤٤	الى ح/ البنـــــك سداد المستحق للشريـــــك

ح/ اعادة التقديـــــر

	الى مذكوريـــــن		من مذكوريـــــن
٤٠٠	ح/ العقارات	٢٢	ح/ البنـــك
٣٠٠	ح/ الالات	٥٠٠	ح/ مدينـــون
٦٠٠	ح/ مخصص اهلاك مبانى	٥٣١٢	رصيد مرحـــل
٦٠٠	ح/ " " الات		
٤٠٠	ح/ " أ . سيارات		
٩٠٠	ح/ " ا . أثاث		
١٦٠٠	ح/ " هبوط أ. بضائـــع		
٢٠٠	ح/ المدينين		
٥٣٤	ح/ مخصص د . م فيها		
٣٠٠	ح/ الدائنـــون		
٥٨٣٤		٥٨٣٤	

تابع ح/ اعادة التقديـــر :

٥٣١٢	رصيد منقـــول		من مذكوريـــن
		٢٦٥٦	ح/ جاري محمد
		٢٦٥٦	ح/ " احمد
٥٣١٢		٥٣١٢	

الحسابان الجاريـــان

محمد	احمد		محمد	احمد	
—	٣٠٠	رصيد منقول	٦٠٠	—	رصيد منقول
٢٦٥٦	٢٦٥٦	الى ح/ أ. تقدير	٢٥٠٠	٢٥٠٠	من ح/ رأس المال
٤٤٤		رصيد مرحل		٤٥٦	رصيد مرحـــل
٣١٠٠	٢٩٥٦		٣١٠٠	٢٩٥٦	
—	٤٥٦	رصيد منقول	—	٤٥٦	من ح/ البنك
٤٤٤	—	الى ح/ البنك	٤٤٤	—	رصيد منقول
٤٤٤	٤٥٦		٤٤٤	٤٥٦	

ح/ رأس المـــال

محمد	احمد	بيان	محمد	احمد	بيـان
٢٥٠٠	٢٥٠٠	الى ح/ الحسابات الجاريـــة	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	رصيـــد
١٢٥٠٠	١٢٥٠٠	رصيد مرحل			
١٥٠٠٠	١٥٠٠٠		١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	

ميزانية الشركة عقب تنفيذ القرار

أصول

البيان		
أصول ثابتة		
عقارات	٦٦٠٠	
مخصص أ. عقار	١٨٠٠	٤٨٠٠
الآلات	٨٧٠٠	
م أ. آلات	٣٠٠٠	٥٧٠٠
سيارات	٢٨٠٠	
م أ. سيارات	٤٠٠	٢٤٠٠
أثاث	١٩٠٠	
م أ. أثاث	٩٠٠	١٠٠٠
أصول متداولة		
بضاعة	١٤٤٠٠	
مخصص هبوط أ. بضائع	١٦٠٠	١٢٨٠٠
مدينون	١٨٩٠٠	
مخصص د. م فيها	١١٣٤	١٧٧٦٦
أ. قبض		١٦٨٠٠
بنك		٦٧٤
صندوق		١٦٠
		٦٢١٠٠

خصوم

البيان		
رأس المال		
محمد	١٢٥٠٠	
أحمد	١٢٥٠٠	٢٥٠٠٠
مطلوبات		
دائنون	١٩٣٠٠	
أ. دفع	١٧٨٠٠	٣٧١٠٠
		٦٢١٠٠

تغيير الشركـــــاء

ان تغيير الشركاء يؤدى من الناحية القانونية الى انتهاء الشركـــــة القائمة ، وقيام شركة جديدة وضرورة استيفاء الاجراءات القانونية من اثبـــات التغيير كتابيا واشهار العقد وبجانب هذه المتطلبات القانونية يتطلب الامـــر اجراء القيود الخاصة فى دفاتر الشركة لاثبات هذا التغيير ويتم تغيير الشركـــاء فى اتجاهيـــــن :

أولا : انضمام شريك جديد للشركة .
ثانيا : انفصال شريك أصلى عن الشركة .

الفصل الخامـــس

مشاكل انضمام شريك جديـــد للشركـــــة

قد يتفق الشركاء على ضم شريك جديد اليهم بسبب كفاءة أو خبـــرة تتوافر لديه أو لسبب حاجاتهم الى عون مالى ، أو القضاء على منافسته وتوحيـــد جهودهم وتتفق الشركة مع الشريك على التعديلات التى تطرأ على عقد الشركـــة مثل تعديل رأس المال وما يدفعه الشريك مقابل الانضمام ، وعلى نسب توزيـــع الارباح والخسائر ويتم الاتفاق على أساسيين :

(١) أن تقبل ميزانية الشركة على ما هى عليه بدون تغيير فى القيم الدفترية للاصول والخصوم ، وفى هذه الحالة لا تجرى أى تعديل للقيم الدفترية لاصول وخصوم الشركة ، الا أنه يجب أن يلاحظ أنه اذا كانت هنـــاك أرباح أو خسائر لم يتم توزيعها على الشركاء ، فانها تكون جزءا مـــن حقوق الشركاء القدامى ، ومن ثم فانها توزع عليهم بنسبة توزيع الاربـاح والخسائر بينهم قبل انضمام شريك جديد .

وتكون حصة الشريك الجديد اما فى صورة نقدية أو فى صـــورة عينية كما يلـــــى :

xx من حـ/ البنك (أو الاصول)
xx الى حـ/ رأس المال (حصة الشريك الجديد)

(٢) **الانضمام على أساس اعادة التقدير :**

يتم بالاضافة لما سبق تصوير حـ/ اعادة التقدير وجعله مدينا بالخسائر ودائنا بالارباح ومن البديهى توزيع نتيجة اعادة التقدير بنسبة توزيع الارباح والخسائر بينهم قبل انضمام الشريك الجديد .

وسوف أتعرض الى مشكلات الانضمام التى يجب أن يضعها المحاسب فى اعتباره حتى يستطيع اجراء القيد المحاسبى السليم لما يواجهه من مشكلات تتطلب الحل .

مشاكل الانضمام :

تثار المشكلات الاتية عند انضمام شريك :

(١) الانضمام على أساس اعادة التقدير .
(٢) معالجة شهرة المحل عند انضمام الشريك .
(٣) معالجة الاحتياطى العام عند انضمام الشريك .
(٤) معالجة بوليصة التأمين عند انضمام الشريك .
(٥) تعديل أرصدة الحسابات الجارية للشركاء .

وسوف نعرض تلك المشكلات بشىء من التفصيل هذا مع مراعاة أنه قد يتفق الشركاء عند انضمام شريك الى الشركة على تغيير نسبة توزيع الارباح والخسائر أو عدم تغيير نسبة توزيع الارباح والخسائر وسأعالج مشاكل الانضمام على ضوء كل من هذين الاحتمالين :

(١) مشكلة اعادة التقدير

كما سبق أن بينا أن اثبات نتائج اعادة التقدير تتم بجعل حـ/ أ . تقدير مدينا بالخسائر ودائنا بالارباح ومن البديهى أن توزيع نتائج اعادة التقدير بنسبة توزيع الارباح والخسائر القديمة بين الشركاء القدامى فقط . وبذلك لا يشارك الشركاء الجدد فى الارباح التى نتجت عن اعادة التقدير كما

لا يتحملون فى الخسائر حيث لا ذنب لهم فى تحقيقها ، ولا شك ان اعادة تقدير الاصول والخصوم وتعديل ذلك أمر ضرورى ولازم لتحقيق العدالة بين الشركاء عند الانضمام .

ولكن المشكلة التى قد تواجهنا فى هذا المجال وهو اعادة التقدير أنه قد يتفق الشركاء على اعادة تقدير الاصول والخصوم وعدم اثبات ذلك التعديل فى الدفاتر لذلك نظرا لعدم تعديل القيمة الدفترية للاصول والخصوم لتتمشى مع القيمة الحقيقية لها فان تسوية الوضع تتم بأن يدفع الشريك المنضم نصيبه فى الزيادة فى قيمة صافى الاصول الى الشركاء القدامى بعد توزيعه بينهم بالنسبة التى توزع بها الارباح والخسائر ، ويعوض الشركاء القدامى المنضم بمقدار نصيبه فى النقص فى قيمة صافى الاصول بطريقة أو أخرى .

مثال :

أ ، ب شريكان متضامنان يقتسمان الارباح والخسائر بالتساوى قررا ضم الشريك جـ على أن يدفع ٦٠٠٠ جنيها نقداً فى حصته فى رأس المال وأن يشارك فى الارباح بمقدار الربع فاذا علمت أن ميزانية الشركة قبل الانضمام كانت كالاتى :

٨٠٠٠	آلات		رأس المال
٨٠٠٠	بضاعة		١٠٠٠٠ (أ)
٦٠٠٠	مدينون	١٨٠٠٠	٨٠٠٠ (ب)
٢٠٠٠	بنك	٦٠٠٠	دائنون
٢٤٠٠٠		٢٤٠٠٠	

أنه تم تقويم الالات بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه والبضاعة بمبلغ ١١٠٠٠ جنيه والمدينون بنفس القيمة الدفترية ، كما تبين أن رقم الدائنين يتضمن دينا قدره ١٠٠٠ جنيه لم يعد مستحقا على الشركة .

تقرر عدم اثبات التعديل فى الدفاتر .

والمطلوب :

(١) بيان كيفية تسوية حقوق الشريكين بمناسبة الانضمام .

(٢) اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات التسوية .

((الحـــــل))

(١) بيان كيفية تسوية حقوق الشركاء :

الزيادة فى قيمة الاصول وفقا للتقويم :

آلات	٤٠٠٠	
بضاعة	٣٠٠٠	٧٠٠٠

النقص فى قيمة الخصوم

دائنون	١٠٠٠
اجمالى الزيادة فى قيمة صافى الاصول	٨٠٠٠

والواقع أن هذه الزيادة تخص الشريكين أ ، ب وحدهما ولهما الحق فى اثبات هذه الزيادة فى حساباتهم الجارية ، أو ح/رأس المال ، غير أنه يترتب على انضمام الشريك ج الى الشركة وعدم تعديل القيمة الدفترية للاصول والخصوم أن يصبح للشريك المنضم نصيب فى هذه الزيادة يتفق مع نصيبه فى الارباح (الربع) .

لذلك يتعين عليه أن يعوض الشريكين أ ، ب بمقدار ما فقدوه من حق على هذه الزيادة بمناسبة انضمامه ويتم احتساب التعويض كالاتـــى : (٨٠٠٠)

	أ	ب	ج
توزيع الزيادة بعد الانضمام بنسبة ٣ : ٣ : ٢	٣٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠
توزيع الزيادة قبل الانضمام بالتساوى	٤٠٠٠	٤٠٠٠	
الفرق يمثل ما فقده أ ، ب وما كسبه ج	١٠٠٠ـ	١٠٠٠ـ	٢٠٠٠ +

ولهذا فان التسوية اللازمة لتحقيق العدل من الشركاء فى حالة عدم الرغبة فى تعديل القيم الدفترية للاصول والخصوم يتطلب أن يدفع الشريك (ج) المنضم مبلغ ٢٠٠٠ جنيه الى كل من أ ، ب .

(٢) قيود اليومية اللازمة لاثبات التسوية بين الشركاء :

(أ) اذا تم دفع المستحق لكل شريك مباشرة فلا تجرى أية قيود في دفاتر الشركة .

(ب) اذا تم الدفع نقدا الى الشركة فان القيود اللازمة لاثبات الدفع تكون كالاتي :

٢٠٠٠ من حـ/ البنك
الى مذكورين
١٠٠٠ حـ/ جاري (أ)
١٠٠٠ حـ/ " (ب)
اثبات ما دفعه (جـ) تعويضا لكل من أ ، ب

(جـ) اذا لم يتمكن (جـ) من دفع المستحق عليه نقدا فقد يتفق مع شريكيه على اعتبار المستحق قرضا في ذمة الشركة وتجرى القيد الاتى :

٢٠٠٠ من حـ/ قرض الشريك (جـ)
الى مذكورين
١٠٠٠ حـ/ جاري (أ)
١٠٠٠ حـ/ " (ب)

هذا وقد تتفق الشركاء بدلا من فتح حـ/القرض على ترحيل المبلغ المستحق عليه الى حسابه الجاري بدلا من فتح حـ/ القرض ويكون القيد :

٢٠٠٠ من حـ/ جاري الشريك (جـ)
الى مذكورين
١٠٠٠ حـ/ جاري (أ)
١٠٠٠ حـ/ " (ب)

واذا أسفر التقويم عن نقص في صافي الاصول عن القيمة الدفترية بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه ، ولم يرغب الشركاء في تعديل القيمة الدفترية ، تجرى التسوية بينهم بالقيد الاتى :

٢٠٠٠ من حـ/ الحسابات الجارية (أو حـ/ رأس المال)
١٠٠٠ الشريك (أ)
١٠٠٠ " (ب)
٢٠٠٠ الى حـ/ رأس المال أو حـ/ جارى الشريك (جـ)

تعديل الاصول والخصوم مع تعديل نسبة توزيع الارباح والخسائر :

مثـــــال :

أ ، ب شريكان متضامنان يقتسمان الارباح والخسائر قررا ضم الشريك (جـ) الى الشركة على أن يقدم حصته فى رأس المال قدرها ٣٠٠٠ نقدا واتفق على أن تصبح نسبة توزيع الارباح والخسائر ٤ : ٣ : ٣ على التوالى .

والمطلـــــوب :

(١) القيمة الدفترية لصافى الاصول تساوى القيمة الحقيقية لها .
(٢) " " " " تقل عن القيمة الحقيقية بمبلغ ٦٠٠٠ج .
(٣) " " " " تزيد عن " " " ٦٠٠٠ج .

((الحـــــل))

(١) القيمة الدفترية لصافى الاصول تساوى القيمة الحقيقية لها :

فى هذه الحالة لا تحتاج الى تسوية بين الشركاء حيث أن حقوقهم مكفولة نتيجة لاثبات الاصول والخصوم فى الدفاتر بقيمتها الحقيقية ، ولا يلزم فى هذه الحالة سوى اجراء القيود المترتبة على المشكلات الاخرى مثل الاحتياطى والشهرة والبوليصة وكذلك القيود الخاصة باثبات سداد المنضم لحصته فى رأس المال .

(٢) القيمة الدفترية لصافى الاصول تقل عن قيمتها الحقيقية بمبلغ ٦٠٠٠ج :

فى هذه الحالة يتم اثبات تلك التعديلات كما يلى :

٦٠٠٠ من حـ/ اعادة التقدير
الى مذكورين
٣٠٠٠ حـ/ جـــارى (أ)
٣٠٠٠ حـ/ " (ب)

كذلك القيد الخاص باثبات وسداد حصة المنضم لحصته فـــى رأس المـــــال :

٣٠٠٠ من حـ/ البنــك
٣٠٠٠ الى حـ/ رأس المال (حصة جـ)

وعلى ذلك فان تعديل نسبة توزيع الارباح والخسائر ليس لها أى أثـــر على حقوق الشركاء القدامى فى حـ/ تعديل القيمة الدفترية للاصول والخصـــوم حيث توزع عليهم بنسبة توزيع الارباح والخسائر القديمـــة .

أما اذا رأى الشركاء عدم تعديل القيمة الدفترية فان ذلك يؤدى الـــى وجود أرباح مستترة من حق الشريكين أ ، ب اقتسامها بالتساوى (النسبـــة القديمة) ولذلك يلزم اجراء تسوية تكون من نتيجتها ضمان عدم مشاركة الشريـــك (جـ) فى هذه الارباح المستترة .

ومن ناحية أخرى فان تغيير نسبة توزيع الارباح والخسائر يهدد حقـوق الشركاء القدامى فى هذه الارباح المستترة ، حيث أن هذه الارباح تخضـــع توزيعها للنسبة القديمة ، فاذا ما ظلت مستترة ، ورأى الشركاء فى المستقبـــل تعديل قيمة الاصول والخصوم لتتفق مع قيمتها الحقيقية فان الارباح الناتجة عـن هذا التعديل لابد من توزيعها بين الشركاء أ ، ب ، جـ بنسبة التوزيـــع الجديدة مما يخل بحقوق الشركاء القدامى ويؤدى الى ظلم البعض واستفـــادة البعض الاخر ، لذلك يتطلب الامر عمل مذكرة تسوية لتحديد نصيب كل مـــن الشركاء فى صافى الاصول ومقدار ما يدفعه المنضم فى صافى هذه الاصـــول (٦٠٠٠ جنيه) .

	أ	ب	جـ
توزيع الزيادة فى صافى الاصول على الشركاء بالنسبة الجديدة ٤ : ٣ : ٣	٢٤٠٠	١٨٠٠	١٨٠٠
توزيع الزيادة فى صافى الاصول على الشركاء بالنسبة القديمة (التساوى)	٣٠٠٠	٣٠٠٠	
	ــ ٦٠٠	ــ ١٢٠٠	+ ١٨٠٠

يتضح من ذلك أن الشريك (أ) يستحق ٣٠٠٠ جنيه فى صافى الاصول ولكن أصبح يستحق ٢٤٠٠ جنيه نتيجة تعديل نسبة توزيع الارباح والخسائر أى أن سيخسر ٦٠٠ جنيه نتيجة لهذا التغيير ، وكذلك يخسر الشريك (ب) ١٢٠٠ جنيه ويكسب الشريك (ج) المنضم مبلغ ١٨٠٠ جنيه حيث أن الشريك (ج) لم يساهم فى تكوين هذه الارباح ٠

لذلك يجب عليه تعويض الشريكين أ ، ب بأن يدفع الى الشريك (أ) مبلغ ٦٠٠ جنيه والى الشريك (ب) مبلغ ١٢٠٠ جنيه ٠

فاذا قام بدفع المبلغ اليهم مباشرة فلا يجرى أى قيد فى دفاتر الشركة أما اذا قام بدفع المبالغ الى الشركة فيجرى القيد الاتى :

١٨٠٠ من حـ/ البنك (أو الصندوق)
الى مذكورين
٦٠٠ حـ/ جارى (أ)
١٢٠٠ حـ/ " (ب)
اثبات دفع الشريك (ج) لنصيبه فى الزيادة فى قيمة صافى الاصول وفقا للتسوية

(٣) <u>القيمة الدفترية لصافى الاصول تزيد على قيمتها الحقيقية بمبلغ ٦٠٠٠ج :</u>

لا تختلف المعالجة فى هذه الحالة عن الحالة السابقة مع مراعاة أن هذه الزيادة تمثل خسارة وتعالج على هذا الاساس ، وتطبق القواعد السابق شرحها لتسوية حقوق الشركاء القدامى والجدد بنفس الطريقة كما يلى :

(أ) اذا تقرر تعديل القيمة الدفترية للاصول والخصوم يكون القيد :

٦٠٠٠ من حـ/ رأس المال (حـ/ الجارى)
٣٠٠٠ خصة (أ)
٣٠٠٠ " (ب)
٦٠٠٠ الى حـ/ اعادة التقدير
اثبات ترحيل رصيد حـ/ اعادة تقدير الشركاء

بالاضافة الى قيد دفع الشريك المنضم فى رأس المال :

٣٠٠٠ من حـ/ البنك (الصندوق)
٣٠٠٠ الى حـ/ رأس المال (جـ)

(ب) اذا تقرر تعديل القيمة الدفترية للاصول والخصوم تتم التسوية كالاتى :

بيـــــــان	أ	ب	جـ
توزيع الخسائر على الشركاء بالنسبة الجديدة ٤ : ٣ : ٣	٢٤٠٠	١٨٠٠	١٨٠٠
توزيع الخسائر على الشركاء بالنسبة القديمة (بالتساوى)	٣٠٠٠	٣٠٠٠	
الفــرق	ـــ٦٠٠	ـــ١٢٠٠	١٨٠٠ +

ويعنى ذلك أن نصيب كل من أ ، ب من الخسارة قد نقــص بمقدار ٦٠٠ جنيه ، ١٢٠٠ جنيه على التوالى نتيجة لتعديل نسبـــة توزيع الارباح والخسائر ، وحيث أنه لا دخل للشريك (جـ) فى هــذه الخسارة وهى ١٨٠٠ جنيه نتيجة لانضمامه ، لذلك يلزم تعويضـــه بمبلغ ١٨٠٠ جنيه ويتحمل (أ) ٦٠٠ جنيه ، (ب) ١٢٠٠ جنيــه وتتم التسوية فى حـ/ رأس المال أو الحسابات الجارية للشركاء ويكـــون القيد كالاتـــــى :

من مذكوريـــــن
٦٠٠ حـ/ جـــارى (أ)
١٢٠٠ حـ/ " (ب)
١٨٠٠ الى حـ/ جـــارى (جـ)
اثبات تسوية حقوق الشركـــــاء

ثم سداد حصة (جـ) فى رأس المال بالقيد الاتى :

٣٠٠٠ من حـ/ البنك (أو الصندوق)
٣٠٠٠ الى حـ/ رأس المال (حصة جـ)
اثبات سداد (جـ) لحصته فى رأس المـــــال

(٢) مشاكل الشهرة عند انضمام شريك

ان انضمام شريك جديد الى الشركة معناها انضمامه لكيان الشركة القائمة ، وقد تبين عند الانضمام أن مقدرة الشركة على تحقيق الارباح مقدرة غير عادية في أنها تحقق أرباحا غير عادية وفي هذه الحالة تثار مشكلة الشهرة .

وعادة ما تتم تسوية حقوق الشركاء في الشهرة مع باقي الاصول فيعاد تقويمها مع هذه الاصول وتسوى نتيجة اعادة التقويم كما سبق عند مناقشة موضوع اعادة التقدير ، غير أنه كثيرا ما يحدث أن تعالج الشهرة وتسوى حقوق الشركاء فيها منفصلة عن الاصول الاخرى نظرا لطبيعتها المختلفة ، ولا يؤدي هذا الى اختلاف النتائج ولكن يفضل الطريق الثاني .

وسوف نتناول موضوع الشهرة في كل من الحالتين الاتيتين :

أولا : اذا كانت الشهرة مثبته في الدفاتر عند الانضمام .
ثانيا : اذا لم تكن الشهرة مثبته في الدفاتر عند الانضمام .

أولا : الشهرة مثبتة في الدفاتر عند الانضمام

اذا كانت الشهرة مثبتة في الدفاتر فان انضمام شريك جديد للشركة سوف يشارك الشركاء الاصليين في التمتع بما تحققه الشهرة من أرباح غير عادية ولذلك فيكون من حق الشركاء الاصليين مطالبة الشريك المنضم بتعويضهم عن ذلك ، وقد يكون الاتفاق أن يدفع الشريك المنضم نصيبه في الشهرة أولا يدفع شيئا لذلك يواجهنا هنا احتمالين :

(١) ألا يدفع الشريك الجديد مبلغا اضافيا (بالاضافة لرأسماله) نظير حصته في الشهرة .

(٢) أن يدفع الشريك نظير حصته في الشهرة .

ويلاحظ أيضا أنه في حالة وجود رصيد للشهرة في الدفاتر الاصلية للشركة قبل الانضمام اعادة تقويمها ، فالشهرة بطبيعتها متقلبة القيمة ، فاذا ظهر في اعادة التقدير نقص في قيمة الشهرة الحقيقية عن قيمتها التقديرية يوزع على الشركاء القدامى بنسبة توزيع الارباح والخسائر القديمة وكذلك العكس عندما تكون القيمة الحقيقية للشهرة أكبر من قيمتها التقديرية فيعالج الفرق

كما لو كان شهرة جديـــــدة .

مثـــــال :

أ ، ب شريكان فى شركة تضامن ويقتسمان الارباح والخسائر بالتساوى وقد انضم اليهما الشريك (جـ) وبهذه المناسبة قدرت شهرة المحل بمبلـــغ ٤٠٠٠ جنيه فاذا علمت أن رصيد شهرة المحل فى الدفاتر وقت الانضمام كانـــت ٣٠٠٠ جنيـــه .

فالمطلوب اثبات ما يلزم من قيود بغرض :

(١) الا يدفع الشريك الجديد شيئا فى الشهرة .
(٢) أن يدفع الشريك المنضم حصته فى الشهرة وتبقى كما هى (بقائهـــا بالقيمة الدفترية) .

واذا علمت أن نسبة توزيع الارباح والخسائر بعد الانضمام تعدلـــت وأصبحت ٤ : ٣ : ٣ .

((الحـــــل))

(١) بغرض أن الشريك (جـ) لن يدفع شيئا فى الشهرة :

١٠٠٠ من حـ/ الشهرة
١٠٠٠ الى حـ/ رأس المـــال
٥٠٠ حصـــة (أ)
٥٠٠ " (ب)
اثبات شهرة المحل بالقيمة الدفترية بمناسبة انضمام الشريك (جـ) وعدم دفعه مقابل حصته فيهـــا

(٢) بغرض أن الشريك (جـ) يدفع حصته فى الشهرة : (وتظل الشهـــرة بقيمتها الدفترية ٣٠٠٠ جنيه :

بيـــــان	أ	ب	جـ
بعد الانضمام ٤ : ٣ : ٣	٤٠٠	٤٠٠	٣٠٠
قبل الانضمام (بالتساوى)	٥٠٠	٥٠٠	
	ـ ١٠٠	ـ ٢٠٠	٣٠٠ +

٣٠٠ من حـ/ البنـــــك
٣٠٠ الى حـ/ الجـــــارى
١٠٠ حصـــــة (أ)
٢٠٠ " (ب)
ما دفعه (جـ) نظير حصته فى الشهرة وتوزيعه على أ ، ب

وفيما بعد لو رغب الشركاء فى اظهار القيمة الحقيقية للشهـــرة يكون القيـــــد :

١٠٠٠ من حـ/ الشهـــــرة
١٠٠٠ الى حـ/ رأس المـــــال
٤٠٠ حصـــــة (أ)
٣٠٠ " (ب)
٣٠٠ " (جـ)
اثبات الشهرة بالقيمة الحقيقيـــــــة

وعند اظهار الشهرة يفضل تعلية قيمتها دائما على حـ/ رأس المال لانها أصل غير مضمون .

ملحوظـــــة :

اذا قدرت الشهرة بقيمة أقل من قيمتها الدفترية ولتكن ١٠٠٠ جنيـــه مثلا يكون القيـــــد :

٢٠٠٠ من حـ/ رأس المـــــال
٢٠٠٠ الى حـ/ الشهـــرة
١٠٠٠ (أ)
١٠٠٠ (ب)

ثانيا : الشهرة لم تكن مثبتة فى الدفاتر وقت الانضمام

فى هذه الحالة لا يكون للشهرة حسابا بالدفاتر فحفاظا لحقوق الشركاء الاصليين نواجه بأحد الاحتمالين :

١ ـ حالة عدم دفع الشريك المنضم لحصته فى الشهرة .
٢ ـ حالة دفـــع " " " " " .

(١) حالة عدم دفع الشريك المنضم لحصته فى الشهرة :

فى هذه الحالة حفاظا لحقوق الشركاء الاصليين يتم اثبـــات الشهرة فى الدفاتر ويتم ذلك بأن يفتح حـ/ خاص بجعلها مدينة بالقيمة المتفق عليها مع جعل حـ/ رأس المال (حصص الشركاء الاصليين) فقط دائنا وذلك على أساس نسبة توزيع الارباح والخسائر قبل انضمام الشريك .

مثـــــــال :

أ ، ب شريكان متضامنان فى شركة تضامن ويقتسمان الارباح والخسائــر بالتساوى انضم (جـ) وقدرت الشهرة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ومن شروط هذا الانضمام أن يدفع (جـ) حصته فى رأس المال وقدرها ٥٠٠٠ جنيه نقدا فى البنك لحساب الشركة وأن يصبح توزيع الارباح والخسائر ٤ : ٣ : ٣ على التوالى .

فبفرض أن (جـ) لن يدفع حصته فى الشهرة (الرغبة فى اظهار الشهـــرة فى الدفاتر) ويكون القيد كالاتى :

٣٠٠٠ من حـ/ الشهرة
٣٠٠٠ الى حـ/ رأس المـــال
١٥٠٠ حصـــة (أ)
١٥٠٠ " (ب)
اثبات الشهرة بمناسبة انضمام (جـ) مع توزيع قيمتها بالتساوى

٥٠٠٠ من حـ/ البنـــك
٥٠٠٠ الى حـ/ رأس المال (جـ)
سداد الشريك (جـ) لحصته فى رأس المـــال

ويتضح من القيود السابقة أنه فى حالة عدم دفع (جـ) لحصته فى الشهرة تظهر فى الدفاتر كأصل من أصول الشركة .

(٢) <u>حالة دفع الشريك المنضم لحصته فى الشهرة</u> :

نظرا لان الشهرة أصل غير مضمون قد يتفق الشركاء على أن يدفع الشريك المنضم لحصته فى الشهرة على أن تستمر الشهرة غير ظاهرة على أن تسوى حقوق الشركاء فى هذه الحالة بعمل التسوية اللازمة بينهم لتحقيق العدالة .

<u>مثـــال</u> :

أ ، ب شريكان فى شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائر بالتساوى انضم الشريك (جـ) فأصبحت ٤ : ٣ : ٣ على التوالى وقدرت الشهرة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

ومن شروط هذا الانضمام أن يدفع (جـ) حصته فى رأس المال وقدرها ٥٠٠٠ جنيه نقدا فى البنك باسم الشركة .

فبفرض أن الشريك (جـ) دفع أيضا مقابل حصته فى الشهرة فتتم التسوية طبقا للاتى :

بيـــان	أ	ب	جـ
توزيع الشهرة بعد الانضمام بنسبة ٤ : ٣ : ٣	١٢٠٠	٩٠٠	٩٠٠
توزيع الشهرة قبل الانضمام بالتساوى	١٥٠٠	١٥٠٠	
	٣٠٠ ـ	٦٠٠ ـ	٩٠٠ +

معنى ذلك أن الشريك (جـ) قد اكتسب مبلغ ٩٠٠ جنيه من الشهرة ، بينما الشريك (أ) نقصت ملكيته ٣٠٠ جنيه أى تنازل عن ٣٠٠ جنيه والشريك (ب) تنازل عن ٦٠٠ جنيه ومن ثم فانه من المتعين أن يدفع (جـ) مبلغ ٩٠٠ ج يتم توزيعها بحيث تخص (أ) ٣٠٠ جنيه ، (ب) ٦٠٠ جنيه .

٩٠٠ من حـ/ البنـــــك
الى الحسابات الجارية
٣٠٠ جـــارى (أ)
٦٠٠ " (ب)
قيمة ما دفعه (جـ) مقابل الشهـــرة

بالاضافة لسداد حصته فى رأس المال :

٥٠٠٠ من حـ/ البنـــك
٥٠٠٠ الى حـ/ رأس مال (جـ)

(٣) معالجة الاحتياطى العام عند الانضمام الشريك

قد يكون لدى الشركة أرباحا متراكمة بصفة احتياطى عام ، وعند انضمـــام شريك لها يعالج الاحتياطى كما يلـــــى :

مثـــــال :

أ ، ب شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الارباح والخسائر بنسبـــة ٣ : ٢ انضم (جـ) فأصبحت بنسبة ٤ : ٣ : ٣ واذا فرضنا أنه فـــى الدفاتر وقت الانضمام كان رصيد الاحتياطى العام ١٠٠٠ جنيه .

(١) بغرض أن (جـ) لم يدفع مقابل الاحتياطى يكون القيد :

١٠٠٠ من حـ/ الاحتياطى العام
١٠٠٠ الى حـ/ الحسابات الجارية
٦٠٠ جـــارى (أ)
٤٠٠ " (ب)
توزيع الاحتياطى العام على الشريكين أ ، ب

(٢) بغرض أن (جـ) دفع مقابل حصته فى الاحتياطى العام :

ففى هذه الحالة يتعين حساب ما يدفعه (جـ) وما يستحقـــه كل من أ ، ب كما فى الجدول الاتى :

بيـــــان	أ	ب	ج
توزيع الاحتياطى العام بعد الانضمام بنسبة ٤ : ٣ : ٣	٤٠٠	٣٠٠	٣٠٠
توزيع الاحتياطى قبل الانضمام بنسبة ٣ : ٢	٦٠٠	٤٠٠	
الفــرق	٢٠٠ ـ	١٠٠ ـ	٣٠٠ +

وطبقا لمذكرة التسوية يكون القيد اللازم كما يلى :

٣٠٠ من ح/ البنـــك

٣٠٠ الى ح/ الحسابات الجارية

٢٠٠ جــــارى (أ)

١٠٠ جــــارى (ب)

ما دفعه (جـ) مقابل الإحتياطى العـــام

(٤) معالجة التأمين عند انضمام الشريــــك

بمناسبة انضمام شريك جديد الى الشركة وبفرض أن هناك بوليصة نتخـذ الاجراءات اللازمة لضم الشريك الجديد مع شركة التأمين وبعد ذلك تتم معالجـة البوليصة وتسوية مراكز الشركاء طبقا لما يلـــى :

(١) اذا لم يكن للبوليصة رصيد فى الدفاتر فانها تمثل أصل مستـــترلان الشركاء يعالجون الاقساط كما فى الطريقة الاولى باعتبارها مصروفـــا ايراديا ومن ثم فانه بمناسبة الإنضمام تكون المشكلة مثل الشهرة تماما عندما تكون مستترة ويتفق الشركاء اما على اظهارها (أو بقائها مستترة وهذا يتوقف على رغبة الشريك المنضم فيما اذا كان سوف يدفع حصتـــه فى البوليصة وتظل مستترة أم أنه ليس لديه الرغبة فى الدفع وفى هــذه الحالة تظهر البوليصة وتعلى على الحسابات الجارية للشركاء كما يلى :

×× من ح/ البوليصـــة

×× الى ح/ الحسابات الجارية للشركاء

بنسبة توزيع الارباح والخسائر القديمة قبل الانضمـــام

(٢) اذا كانت البوليصة تعالج كمصروف رأسمالى أى أن رصيد البوليصة يتمثل فى مجموع الاقساط المدفوعة فيتعين أصلا تخفيض رصيدها الى ما يعادل قيمتها الحالية ويعالج ذلك بجعل ح/ البوليصة دائنا بالفرق وجعل الحسابات الجارية للشركاء الاصليين مدينا وذلك بنسبة توزيع الارباح والخسائر بينهم قبل انضمام الشريك الجديد ويكون القيد كالاتى :

×× من ح/ الحسابات الجارية للشركاء

×× الى ح/ البوليصة

بنسبة توزيع الارباح والخسائر قبل الانضمام

(٣) اذا كانت الاقساط سبق معالجتها على أساس أن تظهر البوليصة بقيمتها الحالية (الطريقة الثالثة وهى طريقة القيمة الحالية) فان الامر لا يحتاج الى تسوية لان تاريخ انضمام الشريك يكون عادة فى نهاية سنة مالية معينة .

(٥) تعديل أرصدة الحسابات الجارية للشركاء

نرى أنه بمناسبة انضمام الشريك اقفال جميع العمليات المترتبة على اثبات دفع المنضم لحصته فى شهرة المحل والاحتياطى العام والبوليصة وح/ اعادة التقدير فى الحساب الجارى للشركاء ليوضع تحت تصرف الشركاء اما بسحبه أو استخدامه فى زيادة رأس المال ، وسوف نوضح ذلك كما بالمثال التالى وكذلك فى التطبيقات .

مثال عام على انضمام شريك :

محمد وماهر شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الارباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ على التوالى وفى ١/١/ ١٩٨٠ أراد ماجد أن ينضم اليهما وقد كانت ميزانية الشركة فى ١/١/ ١٩٨٠ كما يلى :

أصــــول				خصــــوم
٣٠٠٠	الشهرة			رأس المـــال
١٠٠٠٠	المقارات		١٨٠٠٠	محمـــد
١٠٠٠٠	عدد وآلات	٣٠٠٠٠	١٢٠٠٠	ماهـــر
٤٠٠٠	أثـــاث	٣٠٠٠		احتياطي عام
٤٠٠٠	مخزون بضائع	٢٠٠٠		قرض محمد
٦٠٠٠	بوليصة تأمين الى الحياة	٥٩٠٠		دائنـــون
		٧٨٠٠		أ ٠ دفـــع
١٠٤٠٠	مدينـــون	٩٠٠		جاري ماهر
٦٦٠٠	بنـــك	٤٠٠		مخصص د ٠ م فيها
٢٠٠٠	جاري محمد	٣٠٠٠		مخصص أ ٠ عقار
		٢٠٠٠		مخصص اهلاك الات
		١٠٠٠		مخصص اهلاك اثاث
٥٦٠٠٠		٥٦٠٠٠		

وقد تم الاتفاق على انضمام ماجد طبقا للشروط الاتية :

(١) تكون حصة ماجد في رأسمال الشركة ١٤٠٠٠ جنيه ويكون سدادهـــا كالاتـــى :
٦٠٠٠ عدد وآلات ، ٢٤٠٠ أثاث ، ٥٦٠٠ نقدية أودعت بالبنك ٠

(٢) تصبح حصة محمد في رأس المال ٢٠٠٠٠ جنيه وماهر ١٦٠٠٠ جنيـــه على أن يدفع أو يسحب كل منهما ما ينقص أو يزيد عن حصتهما فـــى رأس المال ٠

(٣) قدرت الشهرة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ٠

(٤) يعاد تقدير الاصول والخصوم وكانت كما يلى :

أ ــ تم اهلاك الاثاث في الاعوام الماضية بمعدل مرتفع وتقـــدر الزيادة في قيمة الاهلاك بمعدل ١٠٪ من تكلفة الاثاث ٠

ب ــ قدرت البضاعة بمبلغ ٥٢٠٠ جنيه ٠

جـ ـ اهلكت الالات فى الفترة الماضية بنسبة غير كافية ويقدر فـرق الاهلاك بمبلغ ١٢٠٠ جنيه ، كما تبين أنه صرف علـى الالات مبلغ ٤٠٠ جنيه لزيادة كفاءتها الانتاجية فى العام الماضـى فرحل هذا المبلغ خطأ على ح/ الارباح والخسائر .

د ـ قدرت الديون المعدومة ١٠٠ جنيه كما تقدر الديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ٣٠٠ جنيه .

هـ ـ القيمة الحالية للبوليصة ٥٠٠٠ جنيه .

(٥) توزع الارباح والخسائر بين الشركاء الثلاث بالتساوى .

<u>والمطلـــوب</u> :

(١) قيود اليومية لاثبات ما تقدم .
(٢) ح/ اعادة التقديـــر .
(٣) ح/ رأس المـــال .
(٤) الميزانية عقب الإنضمام .

((الحـــل))

أولا : قيود اليومية المترتبة على الانضمام :

١٣٠٠		من ح/ اعادة التقدير
		الى مذكوريـــن
	١٢٠٠	ح/ مخصص اهلاك الالات
	١٠٠	ح/ المدينيـــن
		خسائر اعادة التقديـــر
		من مذكوريـــن
٤٠٠		ح/ مخصص اهلاك الاثاث
١٢٠٠		ح/ البضاعـــة
٤٠٠		ح/ الالات
١٠٠		ح/ مخصص ديون مشكوك فيها
	٢١٠٠	الى ح/ اعادة التقديـــر
		أرباح اعادة التقديـــر

تابع قيود اليوميـــــــــة :

٨٠٠		من حـ/ اعادة التقدير
		الى مذكوريـــــــن
	٤٨٠	حـ/ جـــاري محمد
	٣٢٠	حـ/ " ماهر
		توزيع نتيجة اعادة التقدير
		من مذكوريـــــــن
٦٠٠		حـ/ جـــاري محمد
٤٠٠		حـ/ " ماهر
	١٠٠٠	الى حـ/ البوليصـــــة
		تخفيض رصيد البوليصة لقيمتها الحالية
٣٠٠٠		من حـ/ الاحتياطي العام
		الى مذكوريـــــــن
	١٨٠٠	حـ/ جـــاري محمد
	١٢٠٠	حـ/ " ماهر
		توزيع الاحتياطي العام على محمد ، ماهر
٢٠٠٠		من حـ/ الشهرة
		الى مذكوريـــــــن
	١٢٠٠	حـ/ رأس مال محمد
	٨٠٠	حـ/ رأس مال ماهر
		اثبات القيمة الحقيقية للشهرة
١١٢٠		من حـ/ البنـــــك
		الى مذكوريـــــــن
	٨٠٠	حـ/ رأسمال (محمد)
	٣٢٠	حـ/ جاري (محمد)
		سداد محمد لرصيد حسابه الجاري وللمستحـق عليه لزيادة رأسماله

١١٨٠		من ح/ البنـــــك
	١١٨٠	الى ح/ رأسمال ماهر
		سداد المستحق على الشريك ماهر
		من مذكوريـــــن
٦٠٠٠		ح/ عدد والات
٢٤٠٠		ح/ أثـــاث
٥٦٠٠		ح/ نقدية بالبنك
	١٤٠٠٠	الى ح/ رأسمال ماجد
		سداد الشريك ماجد المستحق عليه فى رأس المال

ح/ اعادة التقديــــــر

١٢٠٠	الى ح/ م ٠أ ٠ آلات	٤٠٠	من ح/ مخصص أ ٠ أثاث
١٠٠	الى ح/ المدينين	١٢٠٠	من ح/ البضاعة
		٤٠٠	من ح/ الالات
٨٠٠	رصيد مرحــــــل	١٠٠	من ح/ مخصص د ٠ م فيها
٢١٠٠		٢١٠٠	
٤٨٠	الى ح/ جارى محمد	٨٠٠	رصيد منقـــــول
٣٢٠	الى ح/ جارى ماهر		
٨٠٠		٨٠٠	

ح/ جارى الشركـــــاء

محمد	ماهر	بيـــــان	محمد	ماهر	بيـــــان
٢٠٠٠		رصيد ١/١		٩٠٠	رصيد ١/١
٦٠٠	٤٠٠	الى ح/ البوليصة	١٨٠٠	١٢٠٠	من ح/ أ ٠ عام
	٢٠٢٠	الى ح/ رأس المال	٤٨٠	٣٢٠	من ح/ أ ٠ تقدير
			٣٢٠		من ح/ البنك
٢٦٠٠	٢٤٢٠		٢٦٠٠	٢٤٢٠	

ح/ رأس المـــال

محمد	ماهر	ماجد		محمد	ماهر	ماجد	
				١٨٠٠٠	١٢٠٠٠		رصيـــد
						١٤٠٠٠	من مذكوريـــن
				١٢٠٠	٨٠٠		من ح/ الشهرة
٢٠٠٠٠	١٦٠٠٠	١٤٠٠٠	رصيد		٢٠٢٠		من ح/ ج ماهر
			مرحل	٨٠٠	١١٨٠		من ح/ البنك
٢٠٠٠٠	١٦٠٠٠	١٤٠٠٠		٢٠٠٠٠	١٦٠٠٠	١٤٠٠٠	

الميزانية العموميـــة

٥٠٠٠		الشهـــرة			رأس المـــال
	١٠٠٠٠	عقـــارات		٢٠٠٠٠	محمـــد
٧٠٠٠	٣٠٠٠	م ١٠ ٠عقارات		١٦٠٠٠	ماهـــر
	١٦٤٠٠	عدد والات	٥٠٠٠٠	١٤٠٠٠	ماجـــد
١٣٢٠٠	٣٢٠٠	م ١٠ ٠آلات	٢٠٠٠		قرض محمد
	٦٤٠٠	أثـــاث	٥٩٠٠		دائنـــون
٥٨٠٠	٦٠٠	م ١٠ ٠أثاث	٧٨٠٠		أ ٠ دفـــع
٥٢٠٠		مخـــزون البضائـــع			
٥٠٠٠		بوليصـــة التاميـــن			
	١٠٣٠٠	مدينـــون			
١٠٠٠٠	٣٠٠	م مد ٠ فيها			
١٤٥٠٠					
٦٥٧٠٠			٦٥٧٠٠		

ارشـــــادات :

١ ـ ح/ البنـــك :

ح/ البنـــك

٦٦٠٠	رصيـــد		
٣٢٠	الى ح/ جارى محمد		
٨٠٠	الى ح/ راسمال محمد		
١١٨٠	الى ح/ " ماهر		
٥٦٠٠	الى ح/ " ماجد	١٤٥٠٠	رصيد مرحـــل
١٤٥٠٠		١٤٥٠٠	

٢ ـ معالجة الشهرة منصبة أصلا على الفرق بين القيمة الدفترية والقيمـــة الحقيقية (المقدرة) وهى ٥٠٠٠ ـ ٣٠٠٠ = ٢٠٠٠ جنيه ٠

٣ ـ ان أساس التحاسب عند معالجة البوليصة هو القيمة الحالية فى جميـــع حالات تمارين الانضمام حتى ولو لم ينص على ذلك ٠

٤ ـ يقوم الشريك الذى يرغب فى زيادة رأسماله فى سداد رصيد جاريـــه المدين بعد اجراء التعديلات المترتبة على الانضمام حيث لا يستقيـــم الوضع عند انضمام شريك ويكون عليه رصيد مدين فى حسابه الجـــارى فلا بد من سداده أولا وقبل اجراء الزيادة فى رأس المال ٠

الفصل السادس

مشاكل انفصال شريك من الشركة

تعتمد شركات الاشخاص على الثقة الشخصية المتبادلة بين الشركاء ، ولذلك نرى نصوص القانون تقضى انقضاء الشركة فى حالة وفاة أحد الشركة أو الحجز عليه أو اعساره أو افلاسه ، كذلك تقضى هذه النصوص بجواز انسحاب أى شريك اذا كانت مدتها غير محددة — وبشرط ألا يكون انسحابه عن غش ، أو فى وقت غير ملائم ، وأن يعلن الى الشركاء الاخرين قبل حصوله .

وقد ينص فى عقد الشركة على أنه اذا توفى أحد الشركاء قبل انقضاء مدتها ، يجوز أن تستمر الشركة فى أعمالها فيحل ورثة الشريك المتوفى محله فيها .

وفى جميع حالات الانفصال ، أو حلول الورثة محل الشريك المتوفى ، فيجب تحديد حقوق الشريك المنفصل قبل الشركة وتشمل هذه الحقوق ما يلى :

(١) تحديد حصته فى صافى الاصول الظاهرة فى الدفاتر (الاصول والخصوم)
(٢) " " فى أرباح الشركة من بداية السنة المالية حتى تاريخ الانفصال .
(٣) تحديد حصته فى شهرة المحل .
(٤) تحديد حصته فى بوليصة التأمين على الحياة .
(٥) تحديد حصته فى الاحتياطى العام .
(٦) تحديد رصيد حسابه الجارى .
(٧) تحديد مستحقاته والتزاماته قبل الشركة .

وسوف نتعرض لكل من تلك المشكلات بشىء من التفصيل مع توضيح ذلك بالامثلة .

(١) حصة الشريك المنفصل فى صافى الاصول

تجرى فى تاريخ الانفصال عملية اعادة تقدير لاصول والتزامات الشركة الظاهرة ويثبت ذلك فى حساب اعادة التقدير ثم يوزع رصيده مدينا أو دائنا على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر قبل الانفصال حتى اذا عدلت نسبة توزيع الارباح والخسائر بمناسبة الانفصال ، هذا مع مراعاة اقفال جميع العمليات

المترتبة على انفصال الشريك المنفصل فى حساب يسمى حـ/ الشريك المنفصل وأما الشركاء القدامى فيتم ترحيل العمليات المترتبة على انفصال الشريك الى حساباتهم الجارية .

مثال :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن ويقتسمون الارباح والخسائر بالتساوى ، انفصل (جـ) فأصبحت النسبة ٣ : ٢ واذا علمت أن الزيادة فى قيمة صافى الاصول نتيجة اعادة التقدير بلغ ٣٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

القيود المترتبة على ذلك فى الحالتين الاتيتين :

(١) رغبة الشركاء فى اثبات التعديل فى الدفاتر .

(٢) " " فى عدم اثبات التعديل فى الدفاتر .

((الحل))

(١) رغبة الشركاء فى اثبات التعديل فى الدفاتر :

٣٠٠٠ من حـ/ اعادة التقدير
الى مذكورين
١٠٠٠ حـ/ جارى (أ)
١٠٠٠ حـ/ " (ب)
١٠٠٠ حـ/ " الشريك المنفصل (جـ)

(٢) رغبة الشركاء فى عدم اثبات التعديل بالدفاتر وحينئذ تتم التسوية كما يلى :

	أ	ب	جـ
توزيع الزيادة بين الشركاء بالنسبة الجديدة ٣ : ٢	١٨٠٠	١٢٠٠	
توزيع الزيادة بين الشركاء بالنسبة القديمة بالتساوى	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠
	+ ٨٠٠	+ ٢٠٠	— ١٠٠٠

من مذكورين
٨٠٠ حـ/ جاري (أ)
٢٠٠ حـ/ " (ب)
١٠٠٠ الى حـ/ الشريك (جـ)
قيام كل من أ ، ب بتعويض الشريك المنفصل (جـ)

(٢) حصة الشريك المنفصل في الارباح

كثيرا ما يحدث انفصال شريك عن الشركة خلال السنة المالية ويترتب على انفصاله ضرورة تحديد حصته في الارباح عن الفترة من تاريخ آخر ميزانية حتى تاريخ الانفصال ويتم التحديد عن طريق أسلوبين :

(أ) تقدر حصة الشريك المنفصل في الارباح من بداية السنة المالية وحتى تاريخ الانفصال على أساس نسبة معينة من حصته في رأس المال أو على أساس نصيبه في الارباح في العام السابق ، أو على أساس متوسط الارباح لعدد معين من السنوات ، وفي كل الحالات السابقة يحدد نصيب الشريك المنفصل من ربح عام الانفصال من بداية السنة المالية حتى تاريخ الانفصال كنسبة مئوية من ١٢ شهرا ، ويؤخذ في الاعتبار عند تحديد حصة المنفصل في الارباح فائدة رأس المال وفائدة المسحوبات وماله من المكافآت .

(ب) قد يتفق الشركاء على تحديد حصة الشريك في أرباح الانفصال على أساس ما تظهره الحسابات الختامية في نهاية العام ، ويعد لهذا الغرض حـ/ الارباح والخسائر مجزأ و حـ/ توزيع الارباح والخسائر مجزأ للتفرقة بين أرباح الفترة قبل الانفصال وما بعد الانفصال حيث أن الاولى تكون من حق جميع الشركاء بما فيهم الشريك المنفصل والجزء الثاني من حق الشركاء الباقين فقط .

مثال :

أ ، ب ، جـ شركاء في شركة تضامن وينص عقد الشركة على ما يلي :

(١) توزع الارباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ١ .
(٢) تحسب فائدة على رأس المال ٥٪ وعلى المسحوبات ٦٪ .

(٣) يحسب الشريك المنفصل أرباح بمعدل مستوى ١٠٪ من رأس المـــال علاوة على فائدة رأس المال .

وفى ٧٩/٩/٣٠ توفى الشريك (جـ) وظهرت الارصدة الاتية فـــى دفاتر الشركة فى ذلك التاريخ : رأس المال ٦٠٠٠٠ جنيه (بالتساوى بيـــن الشركاء) ، ٦٠٠ جنيه مسحوبات (جـ) بتاريخ ٨/٣١ .

طبقا لذلك تحسب حصة الشريك المنفصل كالاتى :

فائدة رأس المال = ٢٠٠٠٠ × $\frac{٥}{١٠٠}$ × $\frac{٩}{١٢}$ = ٧٥٠ جنيه

فائدة المسحوبات = ٦٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{١}{١٢}$ = (٣) جنيه

أرباح الشريك المنفصل = ٢٠٠٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$ × $\frac{٩}{١٢}$ = ١٥٠٠ جنيه

وتكون القيود اللازمة كما يلـــــى :

٦٠٠ من حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
٦٠٠ الى حـ/ مسحوبات (جـ)
اقفال حـ/ مسحوبـــات (جـ)

٧٥٠ من حـ/ فائدة رأس المال
٧٥٠ الى حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
فائدة رأس المال المستحقة للشريـــك (جـ)

٣ من حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
٣ الى حـ/ فائدة المسحوبات
فائدة المسحوبات المستحقة على الشريك (جـ)

١٥٠٠ من حـ/ أرباح الشريك (جـ)
١٥٠٠ الى حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
الارباح المستحقة للشريـــك (جـ)

(٣) حصة الشريك المنفصل فى الشهــــرة

اذا تم تقدير قيمة الشهرة بمناسبة الانفصال فيتعين جعل حـ/ الشريك

المنفصل دائنا بحصته فيها وهناك طرق عديدة لمعالجة الشهرة منها :

(١) الاتفاق على اثبات الشهرة فى الدفاتر بقيمتها الحقيقية .
(٢) " " " " " " بنصيب المنفصل .
(٣) " على عدم اثبات الشهرة فى الدفاتر .

واختيار طريقة معينة تتوقف على اتفاق الشركاء الباقين .

مثـــــال :

أ ، ب ، جـ شركاء متضامنون يقتسمون الارباح والخسائر بنسبـــة ٤ : ٣ : ٣ على التوالى ، فاذا علمت أن الشريك (جـ) انفصل عن الشركـة وقدرت الشهرة بمناسبة الانفصال بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه وأن نسبة توزيع الاربـــاح والخسائر بين أ ، ب أصبحت ٢ : ١ .

والمطلـــــوب :

(أ) الاتفاق على اثبات الشهرة فى الدفاتر بقيمتها الحقيقية .
(ب) " " " " " " بنصيب المنفصل .
(جـ) " على عدم اثبات الشهرة فى الدفاتر .

((الحــــــل))

(أ) الاتفاق على اثبات الشهرة فى الدفاتر بقيمتها الحقيقية

٦٠٠٠ من حـ/ الشهرة
الى مذكوريـــــن
٢٤٠٠ حـ/ رأس المال (أ)
١٨٠٠ حـ/ " " (ب)
١٨٠٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)

ملحوظـــــة :

تعديل نسبة توزيع الارباح والخسائر بين الشريكين أ ، ب بنسبـــة ٢ : ١ ليس له أثر على القيد السابق حيث أن الشهرة أثبتت بالكامل فـــى الدفاتر وطبقا لذلك حصل كل شريك على حصته فى الشهرة بنسبة توزيع الاربـــاح والخسائر القديمـــة .

(ب) **الاتفاق على اثبات الشهرة في الدفاتر بنصيب المنفصل فقط :**

١٨٠٠ من حـ/ الشهرة
١٨٠٠ الى حـ/ الشريك المنفصل (جـ)

كذلك ترتب على تعديل نسبة توزيع الارباح والخسائر بمناسبة الانفصال وهى ٢ : ١ أن هناك جزء من الشهرة مستتر قدره ٤٢٠٠ جنيه (٦٠٠٠ ــ ١٨٠٠) حيث أنه ترتب على تغيير النسبة اجراء التوزيعات فى المستقبل وفقا لها ، فاذا رغب الشركاء أ ، ب عقب انفصال (جـ) اثبات الشهرة فانها سوف توزع عليهم بنسبة ٢ : ١ وهى النسبة الجديدة لذلك يلزم اجراء التسوية بين الشريكين : (٤٢٠٠)

بيـــــان	أ	ب
توزيع الشهرة المستترة (٤٢٠٠) بالنسبة الجديدة ٢ : ١	٢٨٠٠	١٤٠٠
توزيع الشهرة المستترة بالنسبة القديمة ٤ : ٣	٢٤٠٠	١٨٠٠
	+ ٤٠٠	ــ ٤٠٠

يترتب على هذه التسوية تصحيح الوضع بين أ ، ب حيث أن الشريك (جـ) سوف يكسب ٤٠٠ جنيه التى يخسرها (ب) لذلك يجرى القيد الاتى :

٤٠٠ من حـ/ جارى الشريك (أ)
٤٠٠ الى حـ/ جارى الشريك (ب)

(جـ) **عدم اثبات الشهرة في الدفاتر :**

معنى ذلك أن هناك شهرة مستترة قدرها ٦٠٠٠ جنيه لذلك يجب اجراء التسوية بين الشركاء حيث أن هناك نسبتين فى توزيع الارباح والخسائر قبل وبعد الانفصال .

بيــــــان	أ	ب	ج
توزيع قيمة الشهرة كلها بعد الانفصــال (٦٠٠٠) بنسبة ٢ : ١	٤٠٠٠	٢٠٠٠	—
توزيع قيمة الشهرة قبل الانفصال بنسبة ٤ : ٣ : ٣	٢٤٠٠	١٨٠٠	١٨٠٠
	+ ١٦٠٠	+ ٢٠٠	— ١٨٠٠

وتكون قيود التسوية كالاتى :

من مذكوريــــــن

١٦٠٠ حـ/ جــــارى (أ)

٢٠٠ حـ/ " (ب)

١٨٠٠ الى حـ/ الشريك المنفصل (جـ)

يلاحظ أن التسوية قد تمت باستخدام الحسابات الجاريــــة للشركاء أ ، ب لان تعديل حصصهم فى رأس المال مرتبط باتفاقهمـــا على ذلك ويكون التعديل بالقدر المتفق عليه ، أما ما يخص الشريـــك (جـ) فقد رحل كما هو متفق عليه فى حـ/ الشريك المنفصل (جـ) .

(٤) معالجة بوليصة التأمين عند الانفصال (الانسحاب والوفـــاة)

(أ) البوليصة عند الانفصال بسبب الانسحاب العادي :

فى هذه الحالة تتخذ الاجراءات اللازمة مع شركة التأميـــــن لفصل الشريك من البوليصة ويتم معالجة البوليصة وتسوية مراكز الشركـــاء طبقا للطرق الثلاث التى يتم بها معالجة بوليصة التأمين طبقا لما يلى :

(١) اذا كانت البوليصة تعالج كمصروف ايرادي : (١)

فان البوليصة فى هذه الحالة تعتبر كأصل مستتر ولا تختلـــف معالجتها فى هذه الحالة مثل شهرة المحل .

---

(١) د . على محروس شادى ، محاسبة الشركات قطاع خاص ، مكتبة غريـــب ، سنة ١٩٧٧ ، ص ١٤٤ .

وقد ينشأ خلال السنة المالية احتمال سداد قسط خلال تلك السنة وفى هذه الحالة يفضل أن يقفل حـ/ قسط التأمين على الحياة بجعله دائنا مع جعل الحسابات الجارية للشركاء الباقين و (حـ/ حصة الشريك المنفصل) مدينة وذلك بنسبة توزيع الارباح والخسائر قبل الانفصال ٠

ثم تعالج البوليصة كما فى حالة الشهرة ، ويتوقف معالجتها على اتفاق الشركاء ٠

مثال :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائر بالتساوى انفصل (جـ) فى ١/ ١٠/ ١٩٨٠ واتفق أ ، ب على توزيع الارباح والخسائر بينهما بنسبة ٣ : ٢ وذلك لانفصال (جـ) ، وبفرض أن الشركة سبق أن امنت على الشركاء نظير قسط سنوى ١٥٠ جنيه يسدد فى ١/ ٧ من كل عام ، وكان محاسب الشركة يعالج الاقساط المدفوعة كمصروف ايرادى ، وتبلغ القيمة الحالية للبوليصة فى ١/ ١٠/ ١٩٨٠ (تاريخ الانفصال) ٢٤٠٠ جنيه ٠

وبفرض أن أ ، ب اتفقا على ما يلى :

١ – الاستمرار فى عدم اثبات البوليصة بالدفاتر ٠
٢ – اثبات البوليصة بالقيمة الحالية فى الدفاتر ٠

(١) **الاستمرار فى عدم اثبات البوليصة بالدفاتر :**

من مذكورين :
٥٠ حـ/ جارى (أ)
٥٠ حـ/ " (ب)
٥٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
١٥٠ الى حـ/ قسط التأمين على الحياة
اقفال قسط التأمين على الحياة

تسوية مراكز الشركاء بخصوص البوليصة :

بيـــان	أ	ب	جـ
توزيع رصيد البوليصة (ق ٠ح) بعـد الانفصال بنسبة ٣ : ٢	١٤٤٠	٩٦٠	—
توزيع البوليصة (هـ ٠ح) قبل الانفصال بالتساوى	٨٠٠	٨٠٠	٨٠٠
الفـــرق	+ ٦٤٠	+ ١٦٠	— ٨٠٠

حيث ق ٠ ح تمثل القيمة الحالية للبوليصة ٠

من مذكوريــــــن

٦٤٠ حـ/ جـــارى (أ)

١٦٠ حـ/ " (ب)

٨٠٠ الى حـ/ الشريك المنفصل (جـ)

تسوية مراكز الشركاء بخصوص البوليصة بمناسبة انفصال (جـ)

(٢) <u>الاتفاق على اثبات البوليصة بقيمتها الحالية</u> :

نعالج مشكلة القسط أولا :

من مذكوريــــــن :

٥٠ حـ/ جـــارى (أ)

٥٠ حـ/ " (ب)

٥٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)

١٥٠ الى حـ/ قسط التأمين على الحياة

اقفـــال القســـط

٢٤٠٠ من حـ/ بوليصة التأمين على الحياة

الى مذكوريــــــن

٨٠٠ الحـ/ جـــارى (أ)

٨٠٠ حـ/ " (ب)

٨٠٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)

اثبات القيمة الحالية للبوليصـــة

(٢) البوليصة تعالج كمصروف رأسمالى :

يتمثل فى مجموع الاقساط المدفوعة حتى تاريخ الانفصال ، وفى هذه الحالة يتعين تخفيض رصيدها الى ما يعادل قيمتها الحالية فى ذلك التاريخ ، ويعالج ذلك بجعل ح/ البوليصة دائنا بالفرق مع جعل الحسابات الجارية للشركاء الباقين و ح/ حصة الشريك المنفصل مدينة وذلك بنسبة توزيع الارباح والخسائر قبل الانفصال .

مثـــال :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن ، ويقتسمون الارباح والخسائر بالتساوى ، انفصل الشريك (جـ) ويفرض أن بوليصة التأمين فى تاريخ الانفصال كان ٢٧٠٠ جنيه وقيمتها الحالية ٢٤٠٠ جنيه ، فيكون القيد اللازم كما يلى :

من مذكوريـــن
١٠٠ ح/ جـــارى (أ)
١٠٠ ح/ " (ب)
١٠٠ ح/ الشريك المنفصل (جـ)
٣٠٠ الى ح/ بوليصة التأمين على الحياة
تخفيض رصيد البوليصة الى قيمتها الحالية بمناسبة انفصال الشريك

(٣) اذا كانت الاقساط تعالج على أساس تقويم البوليصة بقيمتها الحالية فان الامر لا يحتاج الى تسوية اذا كان انفصال الشريك فى نهاية سنة معينة واذا تم الانفصال خلال سنة مالية تنشأ هنا مشكلة القسط لو تم الانفصال بعد سداد القسط ، يكون تسوية حقوق الشركاء على أساس القيمة الحالية للبوليصة فى تاريخ الانفصال ، ويقفل ح/ القسط بجعله دائنا مع جعل البوليصة مدينة (بالشق الرأسمالى) أى الزيادة فى القيمة الحالية وجعل الحسابات الجارية للشركاء الباقين و ح/ رأس المال أو (ح/ حصة الشريك المنفصل) مدينة بالشق الايرادى وذلك بنسبة توزيع الارباح والخسائر قبل الانفصال .

مثـــال :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائر

بالتساوى ، انفصل (جـ) فى ١/ ٤/ ١٩٨٠ ، وظهرت الارصدة الاتية فى دفاتر الشركة فى ذلك التاريخ :

٣٠٠٠ بوليصة التأمين على الحياة — ٦٠٠ قسط التأمين على الحياة

وبفرض أن القيمة الحالية للبوليصة فى ١/ ٤/ ١٩٨٠ كانت ٣٤٥٠ جنيه يكون القيد اللازم كما يلى :

من مذكورين
٤٥٠ حـ/ بوليصة التامين
٥٠ حـ/ جارى (أ)
٥٠ حـ/ " (ب)
٥٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
٦٠٠ الى حـ/ قسط التأمين على الحياة
تعديل رصيد البوليصة الى قيمتها الحالية

(ب) البوليصة عند الانفصال بسبب الوفاة :

فى هذه الحالة يحتاج الامر معالجة خاصة لأن شركة التأمين تدفع قيمة البوليصة بغض النظر عن عدد الاقساط التى دفعت ، والمعالجة هنا تتوقف حسب الطريقة التى اتبعت فى معالجة الاقساط حسب الطرق السابق عرضها .

مثال :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ وقد أمنت الشركة على حياتهم بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وفى ١/ ٨/ ١٩٨٠ توفى الشريك (جـ) .

والمطلوب قيود اليومية اللازمة بالنسبة لكل من الحالات الاتية :

(١) رصيد بوليصة التأمين فى الدفاتر ٤٠٠٠ جنيه .
(٢) رصيد بوليصة التأمين ٤٠٠٠ جنيه ورصيد القسط ٥٠٠ جنيه .
(٣) رصيد القسط ٥٠٠ جنيه .
(٤) ليس هناك رصيد للبوليصة أو القسط فى الدفاتر .

أولا : ينطبق هذا الفرض على الطريقة الثانية اعتبار البوليصة مصروفا رأسماليا :

١٠٠٠٠ من حـ/ شركة التأمين
الى مذكوريـــــــن
٤٠٠٠ حـ/ بوليصة التأمين
٢٤٠٠ حـ/ جـــارى (أ)
١٨٠٠ حـ/ " (ب)
١٨٠٠ حـ/ الشريك المتوفى (جـ)
استحقاق قيمة البوليصة لوفاة (جـ) (تاريخ الوفـــــاة)

١٠٠٠٠ من حـ/ البنك
١٠٠٠٠ الى حـ/ شركة التأمين
تحصيل قيمة بوليصة التأمين (تاريخ التحصيـــــل)

ثانيا : ينطبق هذا الفرض على الطريقة الثالثة :

١٠٠٠٠ من حـ/ شركة التأمين
الى مذكوريـــــــن
٤٠٠٠ حـ/ بوليصة التأمين
٥٠٠ حـ/ قسط التأمين
٢٢٠٠ حـ/ جـــارى (أ)
١٦٥٠ حـ/ " (ب)
١٦٥٠ حـ/ الشريك المتوفى (جـ)
استحقاق البوليصة لوفاة (جـ) (تاريخ الوفـــــاة)

١٠٠٠٠ من حـ/ البنك
١٠٠٠٠ الى حـ/ شركة التأمين
تحصيل قيمة البوليصة (تاريخ التحصيـــــل)

ثالثا : ينطبق هذا الفرض على الطريقة الاولى ولكن تم دفع القسط قبل الوفـــاة وتكون القيود كالاتى :

١٠٠٠٠ من حـ/ شركة التأمين
الى مذكوريـــــن
٥٠٠ حـ/ قسط التأمين
٣٨٠٠ حـ/ جـــارى (أ)
٢٨٥٠ حـ/ " (ب)
٢٨٥٠ حـ/ الشريك المتوفى (جـ)
استحقاق البوليصة لوفاة (جـ) (تاريخ الوفـــــاة)

١٠٠٠٠ من حـ/ البنك
١٠٠٠٠ الى حـ/ شركة التأمين
تحصيل قيمة البوليصة (تاريخ التحصيـــــل)

رابعا : ينطبق على الحالة (اعتبار القسط مصروف ايرادى) مع عدم دفـــع قسط التأمين الخاص بالسنة الحالية قبل وفاة الشريك وتكون قيـــود اليومية كما يلـــــى :

١٠٠٠٠ من حـ/ شركة التأمين
الى مذكوريـــــن
٤٠٠٠ حـ/ جـــارى (أ)
٣٠٠٠ حـ/ " (ب)
٣٠٠٠ حـ/ الشريك المتوفى (جـ)
استحقاق البوليصة لوفاة (جـ) (تاريخ الوفـــــاة)

١٠٠٠٠ من حـ/ البنك
١٠٠٠٠ الى حـ/ شركة التأمين
تحصيل قيمة البوليصة (تاريخ التحصيـــــل)

(٥) الاحتياطى العـــــام

تمثل الاحتياطيات أرباحا غير موزعة احتجزها الشركاء فى الاعـــــوام الماضية بغرض تقوية المركز المالى للشركة ، فعند الانفصال لأى شريك يلـــزم تحديد نصيبه من هذه الارباح غير الموزعة واضافتها الى حقوقه ، ويتم توزيعهـــا

بطبيعة الحال بالنسبة المتفق عليها لتوزيع الارباح والخسائر ويتوقف معالجتها محاسبيا على رغبة الشركاء فى الغائها أو بقائها بما يعادل نصيب الشركاء الباقين .

مثال :

أ ، ب ، جـ شركاء متضامنون يقتسمون الارباح والخسائر بالتساوى انفصل (جـ) وكان رصيد الاحتياطى العام فى الدفاتر عند الانفصال ١٥٠٠ ج واصبحت نسبة توزيع الارباح والخسائر ٣ : ٢ على التوالى وهنا قد يتفق الشركاء على :

١ – توزيع الاحتياطى العام .
٢ – بقاء الاحتياطى العام .

(١) توزيع الاحتياطى العام :

تكون المعالجة المحاسبية كالاتى :

١٥٠٠ من حـ/ الاحتياطى العام
الى مذكورين
٥٠٠ حـ/ جارى (أ)
٥٠٠ حـ/ " (ب)
٥٠٠ حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
توزيع الاحتياطى العام على الشركاء

وبهذا لا يبقى لحساب الاحتياطى وجود فى الدفاتر .

(٢) بقاء الاحتياطى العام :

أما اذا رغب الشركاء فى بقاء الاحتياطى بما يعادل نصيب أ ، ب يكون القيد المحاسبى كالاتى :

٥٠٠ من حـ/ الاحتياطى العام
٥٠٠ الى حـ/ الشريك المنفصل (جـ)

وهنا يبقى الاحتياطى العام بقيمة تعادل ١٠٠٠ جنيه فقط .

وقد يتفق الشركاء على بقاء الاحتياطى فى الدفاتر بالكامل أى أنه

يجب اجراء مذكرة تسوية كالاتـــــــى :

بيــــــان	أ	ب	جـ
توزيع الاحتياطى بعد الانفصال بنسبة ٣ : ٢	٩٠٠	٦٠٠	—
توزيع الاحتياطى قبل الانفصال بالتساوى	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠
	+ ٤٠٠	+ ١٠٠	— ٥٠٠

ويكون القيد المحاسبى كما يلى :

من مذكوريــــــــــن

٤٠٠ حـ/ جـــــارى (أ)

١٠٠ حـ/ " (ب)

٥٠٠ الى حـ/ الشريك المنفصل (جـ)

تسوية الاحتياطى العام بين الشركاء

(٦) يرحل رصيد جارى الشريك المنفصل سواء كان هذا الجارى مديــــن أم دائنا الى حـ/ الشريك المنفصل الذى يفتح خصيصا لتجميع ما لـــه وما عليه وبيان الرصيد المستحق له أو لورثته فى تاريخ الانفصال .

(٧) تحديد مستحقاته والتزاماته قبل الشركة

وتشمل مستحقاته من قروض قدمها للشركة وما عليه من مسحوبات أو قــروض أو سلف وخلافه (ويمثل رصيد حساب الشريك المنفصل) صافى حقوقه قبــــل الشركة الذى يلتزم سدادها وفقا للاتفاق ، وبطبيعة الحال فان الشريك المنفصـــل يصبح دائنا للشركة بهذا المبلغ وتنتهى حصته كشريك .

ويتعين على الشركة سداد قيمة هذا المبلغ فورا فاذا تم ذلك اقفــــل هذا الحساب اما اذا تم الاتفاق بينه وبين الشركة على اعتبار المبلغ المستحـــق قرضا فى ذمة الشركة يسدد بعد مدة معينة دفعة واحدة أو على أقساط .

ح/ الشريك المنفصل

منه		له	
xx	الحسابات الجارية المدينة	xx	الحسابات الجارية الدائنة
xx	مسحوبات (لم تثبت بالحسابات الجارية)	xx	قرض الشريك
		xx	فوائد القرض المستحقة
xx	فوائد مسحوبات مختلفة لم تثبت بالحسابات الجارية	xx	المكافآت والمرتبات المستحقة
		xx	فائدة رأس المال المستحقة
xx	نصيب الشريك فى خسائر عام الانفصال	xx	نصيب الشريك فى أرباح اعادة التقدير
xx	نصيب الشريك فى خسائر اعادة التقدير	xx	نصيب الشريك فى الارباح عن الفترة من بداية
		xx	السنة المالية حتى تاريخ الانفصال
		xx	نصيب الشريك فى بوليصة التأمين
		xx	" " فى أ ٠ عام
		xx	" " فى الشهرة أو التسويات المترتبة عليها
xxxx		xxxx	

(أ) مثال على الانفصال بسبب الوفاة :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن ينص عقد الشركة على ما يلى :

١ - تحتسب فائدة على رأس المال بمعدل ٦٪ سنويا وعلى المسحوبات ٤٪ .

٢ - توزع الارباح والخسائر بعد ذلك بالتساوى .

٣ - انفصال الشريك لا يحل الشركة وتحسب للشريك المنفصل أرباح بمعدل أرباح سنوية ١٠٪ من رأس المال علاوة على فائدة رأس المال .

وفى ٧٦/٦/٣٠ توفى الشريك (جـ) وظهرت الارصدة الاتية بعد ذلك فى ذلك التاريخ :

٢٠٠٠٠ رأس المال (٨٠٠٠ ، ٧٠٠٠ ، ٥٠٠٠) على التوالى للشركاء

أ ، ب ، جـ — ٦٠٠ مسحوبات الشريك (جـ) فى ٣٠/ ٤/ ٧٦ — ١٥٠٠ بوليصة التأمين على الحياة — ٣٠٠ قيمة قسط التأمين على الحياة — ١٥٠٠ احتياطى عام .

فاذا علمت أن :

١ — كانت الشركة قد أمنت على حياة شركائها بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه وقد قبضت الشركة المبلغ .

٢ — قدرت شهرة المحل بمناسبة وفاة (جـ) بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

٣ — اتفق الشريكان أ ، ب على أن تصبح نسبة توزيع الارباح والخسائر ٣ : ٢ وعلى عدم اثبات الشهرة فى الدفاتر وعلى توزيع أ . عام .

٤ — تدفع لورثة (جـ) مبلغ ١٦٩٦ جنيه فى تاريخ الوفاة ويعتبر باقى المستحق قرضا بفائدة ٨٪ على رصيد القرض يسدد على ثلاث أقساط سنوية (بإضافة الفائدة) تدفع فى ٣٠/٦ من كل عام علما بأن السنة المالية تنتهى فى ٣١/١٢ وأن الفائدة ~~تحمل على حـ/ القرض~~ . ([illegible])

والمطلـــــــــوب :

١ — اعداد قائمة بحقوق ورثة (جـ) .

٢ — قيود اليومية اللازمة لاثبات هذه الحقوق .

٣ — حـ/ قرض الورثة لحين سداده .

٤ — تصوير حـ/ فائدة القرض عن الفترة .

قائمة بحقوق ورثـــــة (جـ)

(أ) اجمالى حقوقــــــه :	
١ — حصته فى رأس المال	٥٠٠٠
٢ — حصته فى الارباح (٥٠٠٠ × ١٠/١٠٠ × ½	٢٥٠
٣ — حصته فى فائدة رأس المال ٥٠٠٠ × ٦/١٠٠ × ½	١٥٠
٤ — حصته فى بوليصة التأمين (٦٠٠٠ — ١٥٠٠ — ٣٠٠) × ١/٣	١٤٠٠
٥ — حصته فى الشهرة ٣٠٠٠ × ١/٣	١٠٠٠
٦ — حصته فى الاحتياطى العام ١٥٠٠ × ١/٣	٥٠٠
اجمالى حقوقه	٨٣٠٠

تابع قائمة بحقوق ورثة (جـ) :

اجمالي حقوقه		٨٣٠٠
(ب) التزاماته :		
١ ـ مسحوبات (جـ)	٦٠٠	
٢ ـ فائدة مسحوباته	٤	٦٠٤
~~المبلغ المستحق للورثة~~		٧٦٩٦
~~الباقي عرض الورثة~~		١٦٩٦
		٦٠٠٠

قيود اليومية

١٥٠		من مذكورين حـ/ فائدة رأس المال
٢٥٠		حـ/ حصة (جـ) في الارباح
	٤٠٠	الى حـ/ الشريك المتوفى (جـ) اثبات فائدة رأسمال والارباح المستحقة للشريك (جـ)
٦٠٠٠		من حـ/ شركة التأمين الى مذكورين
	١٥٠٠	حـ/ البوليصة
	٣٠٠	حـ/ قسط التأمين
	١٤٠٠	حـ/ جاري (أ)
	١٤٠٠	حـ/ " (ب)
	١٤٠٠	حـ/ الشريك المنفصل (جـ) استحقاق البوليصة لوفاة (جـ)
٦٠٠٠		من حـ/ البنك
	٦٠٠٠	الى حـ/ شركة التأمين تحصيل قيمة البوليصة

تابع قيود اليوميـــــــة :

مدين	دائن	البيان
		من مذكوريـــــــن
٨٠٠		ح/ جــــارى (أ)
٢٠٠		ح/ " (ب)
	١٠٠٠	الى ح/ الشريك المتوفى (جـ)
		تسوية مراكز الشركاء للشهرة
١٥٠٠		من ح/ الاحتياطى العام
		الى مذكوريـــــــن
	٥٠٠	ح/ جــــارى (أ)
	٥٠٠	ح/ " (ب)
	٥٠٠	ح/ الشريك المتوفى (جـ)
		توزيع الاحتياطى العام بمناسبة وفاة (جـ)
٦٠٤		من ح/ الشريك المتوفى (جـ)
		الى مذكوريـــــــن
	٦٠٠	ح/ مسحوبات الشريك المتوفى (جـ)
	٤	ح/ فائدة مسحوبات (جـ)
		اقفال مسحوبات ، فائدة مسحوبات (جـ)
٧٦٩٦		من ح/ الشريك المتوفى (جـ)
		الى مذكوريـــــــن
	٦٠٠٠	ح/ قرض ورثـــة (جـ)
	١٦٩٦	ح/ البنـــــك
		سداد مبلغ ١٦٩٦ جنيه واعتبار الباقى قرض

ح/ القـــــرض

٦٠٠٠	رصيد مرحل ٧٦/١٢/٣١	٦٠٠٠	من ح/الشريك المتوفى (جـ) ٧٦/٦/٣٠
٦٠٠٠		٦٠٠٠	
٢٤٨٠	الى ح/البنك ٦/٣٠	٦٠٠٠	رصيـــــد ٧٧/١/١
٤٠٠٠	رصيد مرحل ١٢/٣١	٤٨٠	من ح/فائدة القرض ٦/٣٠
٦٤٨٠		٦٤٨٠	
٢٣٢٠	الى ح/البنك ٦/٣٠	٤٠٠٠	رصيـــــد ٧٨/١/١
٢٠٠٠	رصيد مرحل ١٢/٣١	٣٢٠	من ح/فائدة القرض ٦/٣٠
٤٣٢٠		٤٣٢٠	
٢١٦٠	الى ح/البنك ٦/٣٠	٢٠٠٠	رصيـــــد ٧٩/١/١
		١٦٠	من ح/فائدة القرض ٦/٣٠
٢١٦٠		٢١٦٠	

ح/ فائدة القـــــرض

٢٤٠	رصيد مرحل ٧٦/١٢/٣١	٢٤٠	من ح/ أ خ ٧٦/١٢/٣١
٢٤٠		٢٤٠	
٤٨٠	الى ح/القرض ٧٧/٦/٣٠	٢٤٠	رصيـــد ٧٧/١/١
١٦٠	رصيد مرحل ٧٧/١٢/٣١	٤٠٠	من ح/ أ٠خ ٧٧/١٢/٣١
٦٤٠		٦٤٠	
٣٢٠	الى ح/القرض ٧٨/٦/٣٠	١٦٠	رصيـــد ٧٨/١/١
٨٠	رصيد مرحل ٧٨/١٢/٣١	٢٤٠	من ح/ أ٠خ ٧٨/١٢/٣١
٤٠٠		٤٠٠	
١٦٠	الى ح/القرض ٧٩/٦/٣٠	٨٠	رصيـــد ٧٩/١/١
		٨٠	من ح/ أ٠خ ٧٩/١٢/٣١
١٦٠		١٦٠	

ملاحظـــــــات :

١ ــ رحل لحساب الارباح والخسائر الفائدة عن الفترة من ٦/٣٠ حـــتى

١٢/٣١ أى نصف سنة فقط .

٢ — يرحل لحساب القرض فى ٧٧/٦/٣٠ قيمة الفائدة على رصيد القرض البالغ ٦٠٠٠ جنيه وتبلغ ٤٨٠ جنيه .

٣ — يقبض ورثة الشريك المتوفى فى كل سنة القسط + الفائدة .

٤ — فى سنة ١٩٧٩ يرحل لحساب الارباح والخسائر الفائدة عن ٦ شهور فقط حيث تم سداد باقى المستحق بالكامل فى ١٩٧٩/٦/٣٠ .

(ب) **مثال عام على الانفصال (بسبب الانسحاب العادى) :**

أ ، ب ، جـ شركاء متضامنون يقتسمون الارباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ على التوالى قرر الشريك (جـ) الانسحاب من الشركة فى ١٩٧٩/١٢/٣١ واتفق الشركاء على الاستمرار فى النشاط واعتبار المستحق للشريك (جـ) قرضا فى ذمة الشركة يسدد بعد سنة من تاريخ الانفصال فاذا علمت أن الميزانية العمومية فى تاريخ الانفصال كانت كالاتى :

	أصول		الخصوم
	أصول ثابتة		**رأس المال**
٤٠٠٠	شهرة		١٢٠٠٠ (أ)
٨٠٠٠	عقارات		١٠٠٠٠ (ب)
١٢٠٠٠	آلات	٣٠٠٠٠	٨٠٠٠ (جـ)
٤٠٠٠	أثاث	٦٠٠٠	احتياطى عام
	أصول متداولة	٣٠٠	مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها
٣٠٠٠	بضاعة	٦٤٠٠	دائنون
٥٠٠٠	بوليصة التأمين	٢٤٠٠	قرض (جـ)
٢٠٠٠	مدينون	٥٠٠	جارى (أ)
٤٠٠٠	بنك		
٣٢٠٠	أ . قبض		
٤٠٠	حـ/ جارى (جـ)		
٤٥٦٠٠		٤٥٦٠٠	

وقد اتفق الشركاء فى ذلك التاريخ على انفصال الشريك (جـ) بالشروط الاتيــــة :

١ ــ يعاد تقدير الاصول وكانت ذلك كالاتى :

(أ) سبق صرف مبلغ ١٠٠٠ جنيه لاجراء اصلاحات واضافات هامــة للعقار وقد اعتبرته الشركة من حينه مصروفا ايراديا ٠

(ب) قدرت الالات بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه والاثاث بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه ٠

(جـ) ان البضاعة مقومة بسعر متضخم عن سعر التكلفة ويبلغ سعــر التكلفة الحقيقى ٢٤٠٠ جنيه (يكون الاحتياطى بالفرق بيــن السعر المتضخم وسعر التكلفة) ٠

(د) تبلغ الديون المعدومة ٢٠٠ جنيه وتبلغ الديون المشكوك فــى تحصيلها ٣٥٠ جنيه وتقدر شهرة المحل بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه ٠

(هـ) تقدر القيمة الحالية لاوراق القبض ٣٠٥٠ جنيه ٠

٢ ــ هناك بوليصة تأمين على حياة الشركاء بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وقيمتهــــا الحالية فى تاريخ الانفصال كانت ٣٥٠٠ جنيه ٠

٣ ــ هناك ضرائب مستحقة على الشركة قدرها ٦٠٠ جنيه ٠

٤ ــ تظل شهرة المحل برصيدها الدفترى أى ٤٠٠٠ جنيه ويظل الاحتياطى العام كما هو بالدفاتر وعلاوة على ما سبق اتفق الشركاء أ ، ب ، جـ على ما يأتــــــى :

أ ــ تزيد حصصها فى رأس المال بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه و ٢٠٠٠ جنيه علــى التوالى على أن يقبض أو يدفع كل شريك المستحق له أو عليه ٠

ب ــ تصبح نسبة توزيع الارباح والخسائر بينهما ٣ : ٢ على التوالى ٠

جـ ــ تحويل المستحق للشريك المنفصل الى حـ/ قرض على أن يتم ســـداده فى العام القادم ٠

والمطلـــــوب :

١ ــ اجراء قيود اليومية لاثبات ما تقدم ٠

٢ ــ اعداد حـ/ اعادة التقديـــــر ٠

٣ — بيان مجموع حقوق الشريك المنفصل .
٤ — اعداد حـ/ الشريك المنفصل .
٥ — اعداد الميزانية بعد تحديد حقوق الشريك المنفصل .

أولا : قيود اليوميـــــة :

٣١٠٠		من حـ/ اعادة التقدير
		الى مذكوريـــن
	١٥٠٠	حـ/ الاثـــاث
	٦٠٠	حـ/ مخصص هبوط أسعار بضائع
	٥٠	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	١٥٠	حـ/ مخصص آجيـــو
	٢٠٠	حـ/ المدينيـــن
	٦٠٠	حـ/ الدائنين (ضرائب مستحقة)
		اثبات خسائر اعادة التقديـــر
		من مذكوريـــن
١٠٠٠		حـ/ العقـــارات
١٥٠٠		حـ/ الالات
	٢٥٠٠	الى حـ/ اعادة التقدير
		اثبات أرباح اعادة التقديـــر
		من مذكوريـــن
٢٤٠		حـ/ جـــارى (أ)
١٨٠		حـ/ " (ب)
١٨٠		حـ/ الشريك المنفصل (جـ)
	٦٠٠	الى حـ/ اعادة التقدير
		اقفال نتيجة اعادة التقديـــر

تابع قيود اليوميـــــة :

٣٠٠		من مذكوريـــــن
١٥٠		ح/ جـــارى (أ)
		ح/ " (ب)
	٤٥٠	الى ح/ الشريك المنفصل (جـ)
		تسوية مراكز الشركاء بالنسبة لشهرة المحل
٦٠٠		من مذكوريـــــن
٤٥٠		ح/ جـــارى (أ)
٤٥٠		ح/ " (ب)
		ح/ الشريك المنفصل (جـ)
	١٥٠٠	الى ح/ البوليصـــة
		اثبات القيمة الحالية للبوليصـــة
١٢٠٠		من مذكوريـــــن
٦٠٠		ح/ جـــارى (أ)
		ح/ " (ب)
	١٨٠٠	الى ح/ الشريك المنفصل (جـ)
		تسوية مراكز الشركاء بالنسبة للاحتياطى
٤٨٤٠		من ح/ البنـــك
		الى مذكوريـــــن
	١٨٤٠	ح/ جـــارى (أ)
	٣٠٠٠	ح/ رأسمال (أ)
		سداد المستحق على الشريك (أ)

تابع قيود اليومية :

٣٨٨٠		من ح/ البنك
		الى مذكورين
	١٣٨٠	ح/ جاري (ب)
	٢٠٠٠	ح/ رأسمال (ب)
		سداد المستحق على الشريك (ب)
١١٦٢٠		من ح/ الشريك المنفصل (ج)
	١١٦٢٠	الى ح/ قرض الشريك (ج)
		تحويل المستحق للشريك (ج) الى ح/ القرض

ح/ اعادة التقدير

١٥٠٠	الى ح/ الاثاث	١٠٠٠	من ح/ العقارات
٦٠٠	الى ح/م ٠هبوط أ ٠بضائع	١٥٠٠	من ح/ الالات
٢٠٠	الى ح/ المدينين		
٥٠	الى ح/ مخصص د ٠م فيها		
١٥٠	الى ح/ مخصص آجيو		
٦٠٠	الى ح/ الدائنين		
	(ضرائب مستحقة)	٦٠٠	رصيد مرحل
٣١٠٠		٣١٠٠	
٦٠٠	رصيد منقول	٢٤٠	من ح/ جاري (أ)
		١٨٠	من ح/ " (ب)
		١٨٠	من ح/ الشريك المنفصل ج
٦٠٠		٦٠٠	

ح/ جـــارى الشركاء

بيـــان	ج	ب	أ	بيـان	ج	ب	أ
رصيـــد	—	—	٥٠٠	رصيـــد	٤٠٠		
من ح/الشريك المنفصل ج	٤٠٠			الى ح/اعادة التقديـــر	—	١٨٠	٢٤٠
من ح/البنك	—	١٣٨٠	١٨٤٠	الى ح/ الشريـــك المنفصـــل ح/الشهرة	—	١٥٠	٣٠٠
				الى ح / البوليصـــة	—	٤٥٠	٦٠٠
				الى ح / الشر يـــك المنفصل ج (احتياطى عـــام)	—	٦٠٠	١٢٠٠
	٤٠٠	١٣٨٠	٢٣٤٠		٤٠٠	١٣٨٠	٢٣٤٠

ح/ رأس المـــال

بيـــان	ج	ب	أ	بيـــان	ج	ب	أ
رصيـــد	٨٠٠٠	١٠٠٠٠	١٢٠٠٠	الى ح/الشريك المنفصـــل	٨٠٠٠		
من ح/البنك		٢٠٠٠	٣٠٠٠				
						١٢٠٠٠	١٥٠٠٠
	٨٠٠٠	١٢٠٠٠	١٥٠٠٠		٨٠٠٠	١٢٠٠٠	١٥٠٠٠

بيان حقوق الشريك المنفصل (جـ)

حصته فى رأس المال (القيمة الدفترية)	٨٠٠٠	
قرض	٢٤٠٠	
حصته فى الشهرة	٤٥٠	
" فى الاحتياطى	١٨٠٠	
اجمالى حقوقه		١٢٦٥٠
رصيد جاريه المدين	٤٠٠	
خسائر اعادة التقدير	١٨٠	
خسائر البوليصة	٤٥٠	
		١٠٣٠
صافى حقوقه		١١٦٢٠

حـ/ الشريك المنفصل (جـ)

٤٠٠	الى حـ/ الجارى	٨٠٠٠	من حـ/ رأس المال
١٨٠	الى حـ/ أ ٠ تقدير	٢٤٠٠	من حـ/ القرض
٤٥٠	الى حـ/ البوليصة	٣٠٠	من جـ/ جارى (أ)
١١٦٢٠	الى حـ/ القرض الجديد	١٥٠	من حـ/ " (ب)
		١٢٠٠	من حـ/ " (أ)
		٦٠٠	من حـ/ " (ب)
١٢٦٥٠		١٢٦٥٠	

الميزانية العمومية عقب الانفصال

أصول			خصوم		
٤٠٠٠		شهرة			رأس المال
٩٠٠٠		عقارات		١٥٠٠٠	(أ)
١٣٥٠٠		آلات	٢٧٠٠٠	١٢٠٠٠	(ب)
٢٥٠٠		أثاث	٦٠٠٠		أ. عام
	٣٠٠٠	بضاعة	٧٠٠٠		دائنون
	٦٠٠	- مخصص هبوط	١١٦٢٠		قرض الشريك المنفصل (ج)
٢٤٠٠		أسعار بضائع			
٣٥٠٠		بوليصة تأمين			
	١٨٠٠	مدينون			
	٣٥٠	- مخصص د. م			
١٤٥٠		فيها			
	٣٢٠٠	أ. قبض			
٣٠٥٠	١٥٠	- مخصص آجيو			
١٢٢٢٠		بنك			
٥١٦٢٠			٥١٦٢٠		

الباب الثالث

انقضاء شركات التضامن والتوصية ومشاكلها

تمهيد :

يتناول هذا الباب التكييف القانوني للتصفية فى شركات الاشخاص والمعالجة المحاسبية لمشاكل التصفية وذلك من خلال الفصول الاتية :

الفصل الاول : التكييف القانونى للتصفية فى شركات الاشخاص .

الفصل الثانى : المعالجة المحاسبية للتصفية ومشاكلها .

الفصل الثالث : المعالجة المحاسبية لمشاكل تصفية شركة أشخاص بسبب بيعها الى شركة مساهمة .

الفصل الرابع : المعالجة المحاسبية لمشاكل تصفية شركة أشخاص بسبب انضمامها الى شركة أشخاص أخرى .

الفصل الاول

التكييف القانونى للتصفية فى شركات الاشخاص

ان الثقة المتبادلة بين الشركاء هو الاساس الذى تقوم عليه شركات التضامن والتوصية وتستمر الشركة قائمة بشخصيتها المعنوية حتى تنتهى بالتصفية والمقصود بالتصفية هو بيع جميع موجودات الشركة واستخدام الحصيلة فى سداد ما عليها من التزامات ثم تقسيم ما يتبقى بعد ذلك بين الشركاء وبانتهاء التصفية تنقضى الشركة ٠

هذا ويجب مراعاة أن مشاكل التصفية بالنسبة لشركات التضامن شبيهة بمشاكل التصفية فى شركات التوصية البسيطة ، فيما عدا أن الشريك الموصى مسئوليته محددة بحصته فى رأس المال ، فلو تجاوزت الخسارة حصته فى رأس المال ، فان مسئوليته فقط تتحدد بقدر حصته ٠

ويتم تصفية شركات التضامن والتوصية البسيطة للعديد من الاسباب التالية منها :

(١) انتهاء الاجل المحدد للشركة :

تنتهى شركة التضامن أو التوصية البسيطة بحلول الميعاد المنصوص عليه فى عقد تكوينها ، وقد تستمر الشركة بعد انتهاء الاجل المحدد لها فى العقد اذ اتفق الشركاء على استمرارها ٠

(٢) هلاك مال الشركة :

نصت المادة ٥٢٧ مدنى " على أن تنتهى الشركة بهلاك جميع مالها أو جزء كبير منه بحيث لا تبقى فائدة فى استمرارها " ٠

والقانون لم يشترط مال الشركة كله بل جزء كبير منه فقط ، ولكنه لم يحدد مقدار هذا الجزء ، واذا حدث خلاف كبير بين الشركاء حول أهمية الجزء الهالك كانت للمحكمة سلطة تقدير مقتضيات الانقضاء حسب الظروف ٠

(٣) حكم القضاء :

يجوز للمحاكم أن تحكم بانقضاء الشركة اذا طلب أحد الشركاء ذلك استنادا لأسباب قوية ومن أمثلة ذلك اصابة أحد الشركاء بعجز يجعله غير قادر على مزاولة نشاطه بالشركة ، أو عدم وفاء أحد الشركاء بما تعهد به ، أو وجود منازعات بين الشركاء تجعل التعاون بينهم مستحيلا .

(٤) انتهاء الغرض الذى قامت الشركة من أجله .

(٥) موت أحد الشركاء أو اعسار أو افلاس أو الحجر على أحد الشركاء :

يترتب على موت أحد الشركاء انقضاء الشركة الا اذا اتفق الشركاء على استمرارها بنص صريح فى العقد ، فيجوز الاتفاق على استمرار الشركة فى حالة وفاة أحد الشركاء مع ورثته حتى ولو كانوا قصرا ، كذلك يترتب على الحجر على أحد الشركاء مع ورثته أو اعساره انقضاء الشركة وذلك لانتهاء الثقة التى تقوم عليها ، غير أنه من حق الشركاء الاتفاق على استمرارها رغم الحجر على أحدهم أو افلاسه أو اعساره ، ويلزم فى هذه الحالة تحديد حقوق الشريك المحجور عليه أو المعسر أو المفلس وسدادها له ، وتستمر الشركة بين الشركاء الباقين .

(٦) رغبة الشركاء :

يستطيع الشركاء أن يتفقوا جميعا على انقضاء شركتهم بالرغم من النص فى العقد على انتهائها فى نهاية أجل معين .

واجبات المصفى وسلطاته :

يتولى عملية التصفية مصفى واحد أو أكثر وقد ينص عقد الشركة على تعيين المصفى سواء من الشركاء أو من غيرهم — وقد يعين المصفى بالانتخاب بين الشركاء واذا لم يوجد نص على التعيين فيتم تعيينه بحكم يصدر من المحكمة .

وسلطة المصفى قد تكون مطلقة أو مقيدة وتحدد الهيئة التى عينته سواء كانت المحكمة أم الشركاء تلك السلطات ، فاذا لم تحدد سلطات المصفى كان عليه أن يقوم بجميع الاعمال التى تفترضها تصفية حقوق الشركة وديونها .

ومن أهم واجبات المصفـــــــى :

(١) اتمام العقود السابقة للتصفية ، مع عدم ابرام عقود جديدة الا مـــــا كان منها ضروريا لاتمام العقود القديمة ٠

(٢) بيع موجودات الشركة بالممارسة أو بطريق المزايدة — مع مراعاة ما علـى سلطة المصفى من قيود ٠

(٣) تحصيل الديون المستحقة للشركة قبل الغير وقبل الشركاء أنفسهم ٠

(٤) تمثيل الشركة أمام القضاء فى كل ما يتعلق بأعمال التصفية ٠

(٥) الوفاء بديون الشركة متى حل أجلها ، وفى حالة الديون التى لم يحـل أجلها بعد ، فيجوز له سدادها تقصيرا لمدة التصفية ٠

(٦) يجب على المصفى مراعاة الاولوية فى أحقية السداد بالترتيب الاتى :

أ — يبدأ بسداد مصاريف التصفية بما فيها أجره ، والمصروفـــات القضائية اللازمة للتصفية والمحافظة على أموال الشركة تحـــت التصفيـــــة ٠

ب — يلى ما سبق الديون الممتازة والديون الممتازة نص عليهـــــا القانون المدنى فى المادة ١١٣٠ وما بعدها ، ومن أمثلـــة هذه الديون المبالغ المستحقة للخزائن العامة من ضرائـــب ورسوم ، والمبالغ المستحقة للخدم والكتبة والعمال من أجورهـم ورواتبهم من أى نوع كان عن الستة أشهر الاخيرة ، وثمـــن البذور والمخصبات ، وأجرة المبانى والاراضى الزراعية لسنتيـن أو لمدة الايجار ان قلت عن ذلك ، والديون المضمونة برهـــن أو اختصاص أو امتياز عقارى مرتبة بحسب الاسبقية فى شهـــر التأمين العينى الخاص بكل منها طبقا لاحكام القانون المدنى ٠

جـ — يلى ذلك الديون العامة المثبتة بأوراق تجارية (رصيد أوراق الدفع) أو بضمان شخصى (رصيد الدائنين) وتعامـــل هذه الديون على قدم المساواة ٠

د — يلى ذلك سداد قرض الشريك المتضامن ، فالشريك المقـرض لا يستطيع مشاركة الدائنين فى أموال الشركة لانه شريك متضامن

قبل أن يكون مقرضا ، أما قروض الشركاء الموصين فنظرا لمسئوليتهم المحدودة فانها تعتبر ديونا عادية وتسدد معها .

هـ — يقسم ما يتبقى من أموال الشركة بين الشركاء وفقا للقواعد الاتية :

* اذا لم تسفر التصفية عن ربح أو خسارة ، يكون نصيب الشريك فى فائض أموال الشركة معادلا لقيمة الحصة التى قدمها فى رأس المال .

أما الشريك بعمله فلا يختص بشىء عند التوزيع ويسترد حريته فى أن يوجه عمله وخدماته الى أى مشروع آخر .

* اذا اسفرت التصفية عن ربح وجب توزيعه بين الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر ويستحق الشريك بعمله والشريك بمجرد المنفعة أو الانتفاع نصيبا فى هذه الزيادة فقط دون أن ينال نصيبا فى رأس المال نفسه .

* اذا اسفرت التصفية عن خسارة فانه يلزم توزيعها بين الشركاء جميعا بنسبة توزيع الارباح والخسائر .

موقف الشريك الموصى من عملية التصفية :

الشريك الموصى مسئوليته محدودة بحصته فى رأس المال ، فانه لا يتحمل من الخسائر الا بمقدار حصته فى رأس المال وما زاد على ذلك يوزع على الشركاء المتضامنين ، ويجب ملاحظة أنه اذا كان الرصيد المدين بالحساب الجارى للشريك الموصى سببه مسحوباته من أموال الشركة ، أو لعدم تقديمه لحصته فى رأس المال بالكامل فانه يتحمل من الخسائر بمقدار القيمة الاسمية لحصته فى رأس المال زائدا مسحوباته ، أما قرض الشريك الموصى فيعامل معاملة القروض الخارجية الاخرى المستحقة للغير والتى من درجته .

الفصل الثانـــــــي

المعالجة المحاسبية لمشاكل التصفية فى شركات الاشخـــــاص

أن عملية التصفية من الناحية المحاسبية يتقضى أن تفتح حسابات خاصة بها يستطيع المصفى أن يصل منها الى نتائج أعمال التصفية ، وتختلف طبيعة هذه الحسابات بحسب نوع التصفية اذا كانت سريعة أو تدريجية .

وتتم التصفية كما فى الشكل التالـــــــي :

التصفية السريعة — التصفية التدريجية مـــن السداد على دفعـــات

١- التصفية السريعـــــــة :

قد يقوم المصفى ببيع موجودات الشركة دفعة واحدة — أو على صفقات كبيرة فى فترات قريبة ، أو قد يتفق الشركاء على توزيع موجودات الشركة كلهـــا أو معظمها بينهم بعد الاتفاق على قيمتها وتسوية المستحق لهم أو عليهم نقدا .

ويفتح فى الدفاتر فى هذه الحالة حساب الغرض منه اظهار نتائـــج التصفية من ربح أو خسارة ويسمى هذا الحساب حـ/ التصفية ويكون مدينا بمـــا يلـــــي :

(١) القيمة الدفترية لاصول الشركة القابلة للبيع والتى يمكن تحويلها الـــى نقدية ، مع مراعاة عدم ترحيل الاصول التى تمثل نقدية حاضرة مثـــل رصيد الصندوق ورصيد البنك ، كذلك عدم ترحيل الخسائر المرحلـــة (التجارية) التى لم يسبق توزيعها لان هذه الخسائر توزع مباشـــرة على الشركاء لانها خسارة سابقة على عملية التصفية ، حتى يمكن الحصول على نتائج التصفية بصورة مستقلة ، كذلك الحساب الجارى المديـــن للشريك يرحل الى حساب رأسماله .

(٢) جميع مصاريف التصفية بما فى ذلك المصاريف القضائية وأتعاب المصفى .

ويكون حساب التصفية دائنا بما يلــــــي :

(١) جميع المتحصلات من الديون أو من بيع أصل من الاصول مع جعـــــل ح/ البنك أو الصندوق مدينا •

(٢) المخصصات مثل مخصص الديون المعدومة ومخصصات استهلاك الأصـــول اذا لم تكن قد اقفلت فى حسابات هذه الاصول •

(٣) القيمة المتفق عليها لاى أصل يستولى عليه أحد الشركاء ، مع جعـــل ح/ رأس المال للشريك مدينا •

(٤) تنازلات الدائنين عند السداد (مثل خصم تعجيل الدفع) •

(٥) أى ايرادات أخرى خلال عملية التصفية •

وبعد ترصيد ح/ التصفية ، يوزع رصيده على جميع الشركاء بنسبة توزيـــع الارباح والخسائر ويراعى فى حالة الشريك الموصى أن لا يتحمل من الخسارة أكثـــر من نصيبه فى رأس المال •

وبعد تصوير حساب رأس المال يتحدد مركز كل شريك ونلاحظ الاحتمالات الاتيـــــة :

(أ) نتيجة التصفية ربحا بحيث يسترد الشركاء أكثر من حصصهم فـــــى رأس المـــال •

(ب) نتيجة التصفية خسارة أقل من رأس المال بحيث يسترد الشركاء جانبـــا فقط من حصصهم •

(جـ) نتيجة التصفية خسارة تتعدى رأس المال ، وفى هذه الحالة يكـــــون الشركاء المتضامنون مسئولين عن سداد هذه الارصدة المدينة وفـــى هذه الحالة تواجهنا احتمالات أن يكون الشركاء المتضامنون موســـرون أو بعضهم معسر أو كلهم معسرون فلا يحصل الدائنون فى الحالــــة الاخيرة على ديونهم بالكامل بل يحصلون على الاموال الموجودة فقط •

<u>مثـــــال (١)</u> : <u>نتيجة التصفية (ربح)</u> :

محمد وأحمد وتامر شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائـــر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ وقرر الشركاء حل الشركة وتصفيتها وكانت ميزانية الشركـــة فى تاريخ التصفية كما يلـــــى :

	٤٠٠٠	عقارات	راس المال		
٣٠٠٠	١٠٠٠	ـم٠ اهلاك	محمد	٤٠٠٠	
	٣٥٠٠	آلات	أحمد	٣٠٠٠	
٢٠٠٠	١٥٠٠	ـم٠ اهلاك	تامر	٣٠٠٠	١٠٠٠٠
	١٥٠٠	أثاث	أ ٠ عام		٣٠٠٠
١٠٠٠	٥٠٠	ـم٠ اهلاك	دائنون		١١٠٠٠
٤٤٠٠		بضاعة	قرض أحمد		٣٠٠٠
	١٥٢٠٠	مدينون	جاري أحمد		٥٠٠
١٤٨٠٠	٤٠٠	ـم٠ ديون	" تامر		١٠٠٠
١٨٠٠		بنك			
٤٠٠		جاري محمد			
١١٠٠		رصيد الخسائر			
٢٨٥٠٠					٢٨٥٠٠

فاذا علمت أن المصفي قام بالاتي :

(أ) باع العقارات والالات والبضاعة صفقة واحدة بمبلغ ١٧٠٠٠ جنيه نقدا ٠

(ب) باع الاثاث للشريك محمد بمبلغ ٨٠٠ جنيه ٠

(ج) حصل من المدينين مبلغ ١٣٠٠٠ جنيه وتم التنازل عن الباقي نظرا لافلاس بعض المدينين ٠

(د) سدد الدائنين بعد تنازلهم عن مبلغ قدره ٦٠٠ جنيه كخصم مسموح به كما قام بسداد دين قدره ١٠٠ جنيه لم يكن مثبتا في الدفاتر ، كما قام بدفع تعويض حكم به على الشركة قضائيا وقدره ٣٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ٢٠٠ جنيه دفعت نقدا ٠

والمطلوب : تصوير حسابات التصفية ٠

((الحل))

ح/ التصفيـــــــة

منـــه		لـــه	
٣٠٠٠	الى ح/ العقارات	٣٠٠٠٠	من ح/ البنك
٢٠٠٠	الى ح/ الالات	٦٠٠	من ح/ الدائنين
١٠٠٠	الى ح/ الاثاث		(خصم مسموح به)
٤٤٠٠	الى ح/ البضاعة	٨٠٠	من ح/ رأسمال محمد
١٥٢٠٠	الى ح/ المدينين	٤٠٠	من ح/ مخصص د ٠ م فيهــــا
٣٠٠	الى ح/ تعويضات قضائية		
١٠٠	الى ح/ الدائنون		
٢٠٠	الى ح/ م ٠ التصفية		
٥٦٠٠	رصيد مرحـــل		
٣١٨٠٠		٣١٨٠٠	
٢٢٤٠	الى ح/ رأسمال محمد	٥٦٠٠	رصيد منقـــــــول
١٦٨٠	الى ح/ « أحمد		
١٦٨٠	الى ح/ « تامر		
٥٦٠٠		٥٦٠٠	

ح/ رأس المــــــال

محمد	احمد	تامر	بيـــــان	محمد	احمد	تامر	بيـــــان
٤٠٠	—	—	الى ح/ جارى محمد	٤٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠	رصيـــــد
٤٤٠	٣٣٠	٣٣٠	الى ح/ أ ٠ خ	—	٥٠٠	١٠٠٠	من ح/ الجارى
٨٠٠	—	—	الى ح/ أثاث	١٢٠٠	٩٠٠	٩٠٠	من ح/ أ ٠ عام
٥٨٠٠	٨٧٥٠	٦٢٥٠	الى ح/ البنك	٢٢٤٠	١٦٨٠	١٦٨٠	من ح/ التصفية
					٣٠٠٠		من ح/ قروض أحمـــد
٧٤٤٠	٩٠٨٠	٦٥٨٠		٧٤٤٠	٩٠٨٠	٦٥٨٠	

ح/ البنـــــك

١٨٠٠	رصيـــد	٢٠٠	من ح/ مصاريف التصفية
٣٠٠٠٠	الى ح/ التصفية	٣٠٠	من ح/ تعويضات قضائية
		١٠٥٠٠	من ح/ الدائنون
		٥٨٠٠	من ح/ رأسمال محمد
		٨٧٥٠	من ح/ " احمد
		٦٢٥٠	من ح/ " تامر
٣١٨٠٠		٣١٨٠٠	

أضواء على الحـــل :

(١) تم ترحيل صافى القيمة الدفترية للعقار والالات والاثاث الى ح/ التصفية أى أقفل ح/ مخصص الاستهلاك فى ح/الاصل بقيد فى اليومية كالاتى :

×× من ح/ مخصص الاستهلاك
×× الى ح/ الاصـــل

وكان يمكن الوصول الى نفس النتيجة فيما لو رحلنا تكلفـــة الاصول الى الجانب المدين من حساب التصفية وحسابات مخصـص الاستهلاك الى الجانب الدائن •

(٢) أقفلنا ح/ المدينين بترحيله الى الجانب المدين من ح/ التصفيـة وح/ مخصص الديون المشكوك فيها بترحيله للجانب الدائن من هـذا الحساب ولم نقم باقفاله فى ح/ المدينين كما فعلنا بالنسبة للاصـول الاخرى وذلك لان هذا المخصص لا يخص دينا بذاته بل هو خـاص بديون الشركة جميعا وليس كما هو الحال بالنسبة لمخصص الاستهـلاك الذى يخص أصلا معينا بذاته •

(٣) لم يقفل ح/ الاحتياطى العام فى ح/ التصفية لانه يمثل أرباحا متراكمة قبل عملية التصفية ، كذلك الخسائر المرحلة لم تقفل فى ح/ التصفيـة لانها تمثل خسائر متراكمة قبل عملية التصفية ولذلك اقفلت مباشرة فـى ح/ رأس المال بنسبة توزيع الارباح والخسائر •

(٤) اقفلت الحسابات الجارية للشركاء في ح/ رأس المال بغرض تحديد مركز وحقوق كل شريك .

(٥) رحل الى ح/ رأس المال الأثاث المباع للشريك محمد .

(٦) بعد سداد المطلوبات يلاحظ أن رصيد البنك أصبح ٢٠٨٠٠ جنيه وهو ما يعادل مجموع حقوق الشركاء الثلاثة ولذلك تم سداد كل شريك على أساس حقوقه في الشركة .

(٧) رحل قرض الشريك أحمد الى ح/ رأسماله ويمكن سداده منفصلا مع باقي المطلوبات العادية التي في درجته .

المعالجة المحاسبية لبعض المشكلات التي تواجه المحاسب عند التصفية

(١) يتم سداد التزامات الشركة وفقا للترتيب الذي أقره القانون والذي ذكرناه سابقا في واجبات المصفي .

(٢) مصاريف التصفية : بجعل ح/ التصفية ـ أو ح/ أ ٠خ التصفية ـ مدينا به .

(٣) قرض الشريك الموصي : يعتبر قرض الشريك الموصي دائنا عاديا يجب سداده مع سائر الديون العادية ، ولكن قد يواجهنا احتمال أن يكون الشريك الموصي مدينا للشركة عندما لا يكون الشريك الموصي قد قدم حصته في رأس المال بالكامل ويكون رصيد حسابه الجاري مدينا بسبب مسحوباته من الشركة وفي مثل هذه الحالات يجب على المصفي ألا يسدد قرض الشريك الموصي حتى يتمكن من اجراء المقاصة بين القرض وبين ما يستحقه قبل الشركة .

(٤) قرض الشريك المتضامن : يعتبر قرض الشريك المتضامن مثل قرض الشريك الموصي حيث يعتبر دينا عاديا كسائر الديون ولكن نظرا للمسؤلية التضامنية للشريك المتضامن التي تجعل هذا الشريك مسؤلا مسئولية مطلقة عن سداد التزامات الشركة ، فاذا لم تكف أموال الشركة تحتم عليه السداد من أمواله الخاصة وعليه فلا يجوز مناقشة دائني الشركة في سداد المستحق لهم بعكس الحال مع الشريك الموصي

الذى تتحدد مسئوليته بعقدا و حصته فى رأس المال ، وعلى هذا فـــان هذا القرض لا يسدد الا بعد الوفاء بجميع التزامات الشركة قبل الغيـر ولكن من الناحية العملية فانه يفضل ترحيل قرض الشريك الى حـ/ رأس المال (حصة الشريك) ويسدد جملة المستحق له دفعة واحـــدة ــ الا اذا استمرت التصفية مدة طويلة ورغب الشركاء فى توزيع أموالهـــــا أولا بأول فيلزم فى هذه الحالة دفع قيمة القرض قبل سداد حصــــص الشركاء فى رأس المال .

(٥) اقفال الحسابات الجارية المدينة أو الدائنة فى حـ/ رأس المال .

(٦) اقفال حـ/ الارباح والخسائر فى حـ/ رأس المال بنسبة توزيع أ ‥خ .

(٧) حـ/ الاحتياطى هو ربح غير موزع يقفل فى حـ/ رأس المال بنسبة توزيـــع الارباح والخسائر .

(٨) رصيد حـ/ مصروفات التأسيس عند التصفية يمثل خسارة يلزم توزيعهـــــا بمناسبة التصفية واقفالها مباشرة فى حـ/ رأس المال على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر بين الشركاء .

(٩) المصروفات الايرادية المؤجلة هى لا تخص سنة بذاتها مثل مصروفـــات الحملة الاعلانية وتعالج هذه المصروفات كما عولجت مصروفات التأسيس باقفال الرصيد الباقى عند التصفية فى حـ/ رأس المال على الشركـــاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر بينهم .

مثـــــال (٢) : نتيجة التصفية خسارة لا تتجاوز رأس المال :

محمد وهانى ووائل شركاء فى شركة توصية بسيطة باسم (محمد وهانـــى وشريكهما) وقد اتفقوا فى ١٩٧٩/١٢/٣١ تصفية الشركة بانتهاء مدتهـــــا وكان المركز المالى للشركة فى ذلك التاريخ كما يلى :

الاصول والارصدة المدينة : المبالغ بالجنيهات :

٢٨٠٠ شهرة المحل ــ ٦٨٠٠ عقار ــ ٢٤٠٠ أثاث وتركيبـــات ــ ٣٢٠٠ سيارات ــ ١٤٤٠ بوليصة تأمين ــ ٤٧٤٠ بضاعة ــ ١١٤٠ جارى هانى ــ ١٤٦٠٠ مدينون ــ ٨٤٠٠ أوراق قبض ــ ٣١٠٠ بنـــــك ــ ٤٨٠ صنـــــدوق .

الخصوم والارصدة الدائنة : المبالغ بالجنيهات :

رأس المال : ٨٠٠٠ محمد ، ٨٠٠٠ هانى ، ٦٠٠٠ وائل — ١٥٠٠ جارى وائل — ٢٤٠٠ دائنون — ١٦٠ مصاريف مستحقة — ١٤٤٠ احتياطى بوليصة التأمين .

فاذا علمت أن :

(١) باع المصفى أصول الشركة كلها فيما عدا بوليصة التأمين على حياة الشركاء بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ، وحصل المصفى على القيمة الحالية للبوليصة وقدرها ١٥٠٠ جنيه .

(٢) اتضح وجود دين قدره ٨٠٠ جنيه مستحق على الشركة ، ولم يثبت فى الدفاتر .

(٣) بلغت مصاريف التصفية ٦٠٠ جنيه .

(٤) يقتسم الشركاء الارباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ على التوالى .

والمطلوب : حسابات التصفية .

ح / التصفية

	الى مذكورين	٣٠٠٠٠	من ح / البنك
٢٨٠٠	شهرة المحل	٦٠	من ح / البوليصة
٦٨٠٠	عقار		
٢٤٠٠	أثاث		
٣٢٠٠	سيارات		
٤٧٤٠	بضاعة		
١٤٦٠٠	مدينون		
٨٤٠٠	أ ٠ قبض		
٨٠٠	الى ح / الدائنين	١٤٢٨٠	رصيد مرحل
٦٠٠	الى ح / م ٠ تصفية		
٤٤٣٤٠		٤٤٣٤٠	

تابع : ح/ التصفيـــــــة :

١٤٢٨٠	رصيد منقـــول		من ح/ رأس المـــــال
		٥٧١٢	محمــــــد
		٤٢٨٤	هانـــــى
		٤٢٨٤	وائـــــل
١٤٢٨٠		١٤٢٨٠	

ح/ البنـــــك

٣١٠٠	رصيـــــــد	٦٠٠	من ح/ م . تصفية
٤٨٠	الى ح/ الصندوق	١٦٠	من ح/ مصاريف مستحقة
٣٠٠٠٠	الى ح/ التصفية	٢٤٨٠٠	من ح/ الدائنين
١٥٠٠	الى ح/ البوليصة	٩٥٢٠	رصيد مرحـــــل
٣٥٠٨٠		٣٥٠٨٠	
٩٥٢٠	رصيد منقول		من ح/ رأس المـــــال
		٢٨٦٤	محمــــــد
		٣٠٠٨	هانـــــى
		٣٦٤٨	وائـــــل
٩٥٢٠		٩٥٢٠	

ح/ رأس المـــــال

محمد	هانى	وائل	بيان	محمد	هانى	وائل	بيان
٥٧١٢	٤٢٨٤	٤٢٨٤	الى ح/ التصفية	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٦٠٠٠	رصيـــــد
	١١٤٠		الى ح/ جارى هانـــى			١٥٠٠	من ح/ جارى وائـــــل
٢٨٦٤	٣٠٠٨	٣٦٤٨	الى ح/ البنك	٥٧٦	٤٣٢	٤٣٢	من ح/ أ . بوليصـــــة التأمين
٨٥٧٦	٨٤٣٢	٧٩٣٢		٨٥٧٦	٨٤٣٢	٧٩٣٢	

أضواء على الحـــــل :

(١) أقفلت حسابات الاصول فيما عدا الصندوق وبوليصة التأمين فى حســاب التصفية باعتبار أن هذه الاصول بيعت دفعة واحدة بما فيها شهـــرة المحـــل .

(٢) رحل الفرق بين ما تم تحصيله من شركة التأمين وقدره ١٥٠٠ جنيـــه وبين القيمة الحالية للبوليصة وقدرها ١٤٤٠ جنيه لحساب التصفيـــة كما وزع احتياطى البوليصة على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر .

(٣) بلغ رصيد الدائنين ٢٤٨٠٠ جنيه حيث رحل اليهم المبلغ الغيـــر مثبت فى الدفاتر وقدره ٨٠٠ جنيه .

(٤) بلغ رصيد البنك بعد سداد المطلوبات مبلغ ٩٥٢٠ جنيه وهو ما يعادل تماما المبلغ المستحق للشركاء كما يظهره رأس المال .

<u>مثال (٤) : نتيجة التصفية خسارة تتجاوز رأس المال ، ويسار كل الشركاء :</u>

أ ، ب شريكان متضامنان يقتسمان الارباح والخسائر بالتساوى وبسبب توالى الخسائر على الشركة ، فقد قرر الشركاء فى ١٩٧٩/٨/١ تصفية الشركـــة وكانت مفردات المركز المالى للشركة فى ذلك التاريخ كما يلى :

<u>أصول وأرصدة مدينة (المبالغ بالجنيهات) :</u>

٨٥٠٠ أصول مختلفة (فيما عدا البنك) ــ ٣٠٠ بنك ــ ٣٢٠٠ ح/ الارباح والخسائر .

<u>خصوم وأرصدة دائنة : (المبالغ بالجنيهات) :</u>

رأس المال ٣٥٠٠ (أ) ــ ٢٥٠٠ (ب) ــ ١٠٠٠ قرض الشريـــك (أ) ــ ٤٩٠٠ دائنون .

وكانت تصفية الشركة على الوجه الاتى :

(١) بيعت أصول الشركة فيما عدا البنك بمبلغ ٥٢٠٠ جنيه .
(٢) بلغت مصاريف التصفية ٢٥٠ جنيه .
(٣) دفع الشريك المتضامن (ب) المستحق عليه .

والمطلـــوب : تصوير حسابات التصفية ٠

ح/ التصفيـــة

٨٥٠٠	الى ح/ الاصول المختلفة	٥٢٠٠	من ح/ البنـــك
٢٥٠	الى ح/ م ٠ التصفية	٣٥٥٠	رصيد مرحـــل
٨٧٥٠		٨٧٥٠	
٣٥٥٠	رصيد منقـــول		من ح/ رأس المـــال
		١٧٧٥	(أ)
		١٧٧٥	(ب)
٣٥٥٠		٣٥٥٠	

ح/ البنـــك

٢٠٠	رصيـــد	٢٥٠	من ح/ م ٠ تصفية
٥٢٠٠	الى ح/ التصفية	٤٩٠٠	من ح/ الدائنين
٨٧٥	الى ح/ رأسمال (ب)	١١٢٥	من ح/ رأسمال (أ)
٦٢٧٥		٦٢٧٥	

ح/ رأس المـــال

أ	ب	بيـــان	أ	ب	بيـــان
١٦٠٠	١٦٠٠	الى ح/ أ ٠ خ	٣٥٠٠	٢٥٠٠	رصيـــد
١٧٧٥	١٧٧٥	الى ح/ التصفية	١٠٠٠	—	من ح/ قرض (أ)
١١٢٥	—	رصيد مرحل	—	٨٧٥	رصيد مرحـــل
٤٥٠٠	٣٣٧٥		٤٥٠٠	٣٣٧٥	
	٨٧٥	رصيد منقول	١١٢٥	—	رصيد منقول
١١٢٥	—	الى ح/ البنك	—	٨٧٥	من ح/ البنك
١١٢٥	٨٧٥		١١٢٥	٨٧٥	

أضواء على الحـــــــل :

(١) وزع رصيد حـ/ أ ٠خ على الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر وأقفلت فى حـ/ رأس المال .

(٢) رحل قرض الشريك (أ) الى حـ/ رأسماله ويمكن ترحيله الى حـ/ البنـــك ليسدد مع باقى المطلوبات .

(٣) الشريك (ب) بلغ رصيده المدين ٨٧٥ جنيه وقد قام بسداد هـــذا المبلغ بالبنك وبذلك يصبح رصيد البنك بعد سداد المطلوبات ١١٢٥ جنيه وهو يساوى تماما المبلغ المستحق للشريك (أ) .

مثـــال (٤) : نتيجة التصفية خسارة تزيد على حصة الشريك الموصى فـــى رأس المال ، ويسار كل الشركاء :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة توصية بسيطة وكان الشريك (جـ) موصـــى ويقتسمون الارباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ .

ونظرا لتوالى الخسائر فقد قررا الشركاء تصفية الشركة وكانت مفـــردات المركز المالى فى تاريخ التصفية كما يلـــــى :

أصول وأرصدة مدينة : (المبالغ بالجنيهات) :

١٥٠٠٠ أصول مختلفة (فيما عدا البنك) ــ ٣٠٠ بنـــك ــ حسابات جارية : ٢٠٠٠ (أ) ، ٢٥٠٠ (ب) ، ١٥٠٠ (جـ) .

الخصوم وأرصدة دائنة : (المبالغ بالجنيهات) :

رأس المال : ٦٠٠٠ (أ) ، ٤٥٠٠ (ب) ، ٣٠٠٠ (جـ) ــ ٦٥٠٠ دائنون ــ ١٣٠٠ قرض الشريك (ب).

فاذا علمت أن أصول الشركة بيعت بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريـــف التصفية ٣٠٠ جنيه ، وأن الحساب الجارى للشريك الموصى عبارة عن ٢٩٠ جنيـه مسحوبات والباقى فى حصته فى الخسائر .

والمطلـــــوب : تصوير حسابات التصفية اللازمة .

((الحـــــــل))

ح/ التصفيـــــة

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٥٠٠٠	الى ح/ الاصول المختلفة	٧٠٠٠	من ح/ البنـــك
٣٠٠	الى ح/ م٠التصفية	٨٣٠٠	رصيد مرحـــل
١٥٣٠٠		١٥٣٠٠	
٨٣٠٠	رصيد منقـــول		من ح/ رأس المـــال
		٣٣٢٠	(أ)
		٢٤٩٠	(ب)
		٢٤٩٠	(جـ)
٨٣٠٠		٨٣٠٠	

ح/ البنـــك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٣٠٠	رصيـــد	٣٠٠	من ح/ م٠التصفية
٧٠٠٠	الى ح/ التصفية	٦٥٠٠	من ح/ الدائنين
٢٩٠	الى ح/ رأسمال (جـ)	٧٩٠	رصيد مرحـــل
٧٥٩٠		٧٥٩٠	
٧٩٠	رصيد منقـــول		من ح/ رأس المـــال
		٢٨٠	(أ)
		٥١٠	(ب)
٧٩٠		٧٩٠	

ح/ رأس المـــال

أ	ب	موصى ج	بيان	أ	ب	موصى ج	بيان
٢٠٠٠	٢٥٠٠	١٥٠٠	الى ح/ حسابات جارية	٦٠٠٠	٤٥٠٠	٣٠٠٠	رصيـــد
					١٣٠٠		من ح/ القرض
						٩٩٠	رصيد مرحل
٣٣٢٠	٢٤٩٠	٢٤٩٠	الى ح/ التصفيـة				
٦٨٠	٨١٠	—	رصيد مرحل				
٦٠٠٠	٥٨٠٠	٣٣٨٠		٦٠٠٠	٥٨٠٠	٣٩٩٠	
		٩٩٠	رصيد منقول	٦٨٠	٨١٠	—	رصيد منقول
٤٠٠	٣٠٠		الى ح/ رأسمال ج			٢٩٠	من ح/ البنك
٢٨٠	٥١٠		الى ح/ البنـك			٤٠٠	من ح/ أ . في رأس المال
						٣٠٠	من ح/ ب في رأس المال
٦٨٠	٨١٠	٩٩٠		٦٨٠	٨١٠	٩٩٠	

أضواء على الحـــل :

(١) كان رصيد الموصى (جـ) فى رأس المال مقدراها ٣٠٠٠ جنيه ، وكان رصيد حسابه الجارى مقداره ١٥٠٠ جنيه ، وكان نصيبه فى خسائر التصفية ٢٤٩٠ جنيه وفى هذه الحالة لا يتحمل هذا الشريك الا بمقدار حصته فى رأس المال ٣٠٠٠ + مسحوباته النقدية وقدرها ٢٩٠ جنيه ، وبذلك يكون جمله ما يتحمله هذا الشريك ٣٢٩٠ جنيه أما باقى الخسارة وقدره ٧٠٠ جنيه ، (٣٩٩٠ ـ ٣٢٩٠) فيتحملـه الشريكان الاخران المتضامنان بنسبة توزيع أ . خ بنسبة ٤ : ٣ .

مثـال (٥) : الخسارة تزيد عن رأس المال وبعض الشركاء أو كلهم معسرون :

(١) فى حالة تصفية شركة تضامن وأفلس أحد الشركاء فان الشريك أو الشركاء المتضامنين الاخرين الموسرين يدفعون الرصيد المدين لهذا الشريك المفلس أو المعسر بنسبة توزيع الارباح والخسائر حسب نص المادة ٥٣٦ من القانون المدنى .

(٢) وفى حالة تصفية شركة التضامن وكان كل الشركاء معسرون أى ليس لدى الشركاء المتضامنين أموال خاصة لدفع الخسائر التى تزيد عن حصصهم فى رأس المال ، ففى هذه الحالة فان دائنى الشركة غير المرتهنين على كامل حقوقهم وفى هذه الحالة يقسم الموجود من مال التصفية بينهم بنسبة ما للكل منهم ، ومن الطبيعى أن يكون لهم حق الرجوع على الشركاء بالفرق خلال خمس سنوات اذا ما تحسنت أحوالهم المالية خلال هذه الفترة .

وفى هذه الحالة اذا كان لاحد الشركاء المتضامنين قرضا ما فلا يحصل عنه على شىء سواء أكان هذا القرض ممتاز أو غير ممتاز — أما قرض الشريك الموصى فيعتبر قرضا عاديا (اذا كان غير مضمون) أو قرضا ممتازا اذا كان مضمون .

مثـال :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ قرروا الشركاء حل الشركة وتصفيتها وكانت ميزانيتها فى ذلك التاريخ كما يلى :

أصول وأرصدة مدينة : (المبالغ بالجنيهات) :

١٥٥٥٠ أصول مختلفة — ٢٥٠ بنك — ٩٧٠٠ خسائر تجارية .

خصوم وأرصدة دائنة : (المبالغ بالجنيهات) :

رأس المال : ٤٥٠٠ (أ) ، ٤٠٠٠ (ب) ، ٤٠٠٠ (جـ) — ٥٠٠ قرض الشريك (جـ) — ٢٨٠٠ قرض برهن الاصول الثابتة — ٩٧٠٠ دائنون عاديون .

فاذا علمت أن المصفى باع الاصول دفعة واحدة برضاء الدائن المرتهن

بمبلغ ٧٢٧٠ جنيه بشرط أن يقبض دينه كاملا ، وبلغت مصاريف التصفية ٤٥٠ ج .

والمطلـــــوب : تصوير حسابات التصفية مفترضـــــا :

(١) أن الشريك (أ) معسر وباقى الشركاء موسرون .
(٢) أن جميع الشركاء معسرون .

الحـــل : أولا : بفرض أن الشريك (أ) معسر والباقى موسرون :

ح/ التصفيـــــــة

١٥٥٥٠	الى ح/ الاصول المختلفة	٧٢٧٠	من ح/ البنـــك
٤٥٠	الى ح/ م . التصفية	٨٧٣٠	رصيد مرحـــل
١٦٠٠٠		١٦٠٠٠	
٨٧٣٠	رصيد منقـــول		من ح/ رأس المـــال
		٣٤٩٢	(أ)
		٢٦١٩	(ب)
		٢٦١٩	(جـ)
٨٧٣٠		٨٧٣٠	

ح/ البنـــــك

٢٥٠	رصيـــــد	٤٥٠	من ح/ م . التصفية
٧٢٧٠	الى ح/ التصفية	٢٨٠٠	من ح/ قرض بوهن
		٤٢٧٠	رصيد مرحـــل
٧٥٢٠		٧٥٢٠	
٤٢٧٠	رصيد منقـــول	٩٧٠٠	من ح/ الديون العادية
٢٤٦٥	الى ح/ رأس المال (ب)		
٢٩٦٥	الى ح/ " " (جـ)		
٩٧٠٠		٩٧٠٠	

ح/ رأس المـــــال

أ	ب	ج	بيـــان	أ	ب	ج	بيـــان
٣٨٨٠	٢٩١٠	٢٩١٠	الى ح/ أ خ	٤٥٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	رصيـــــد
٣٤٩٢	٢٦١٩	٢٦١٩	الى ح/ التصفيـة	—	٥٠٠	—	من ح/ قرض الشريك (ب)
				٢٨٧٢	١٠٢٩	١٥٢٩	رصيد مرحل
٧٣٧٢	٥٥٢٩	٥٥٢٩		٧٣٧٢	٥٥٢٩	٥٥٢٩	
٢٨٧٢	١٠٢٩	١٥٢٩	رصيد منقول	١٤٣٦	—	—	من ح/ رأسمال حصة (ب)
	١٤٣٦	١٤٣٦	الى ح/ رأسمال (أ)	١٤٣٦			من ح/ رأسمال حصة (ج)
					٢٤٦٥	٢٩٦٥	من ح/ البنك
٢٨٧٢	٢٤٦٥	٢٩٦٥		٢٨٧٢	٢٤٦٥	٢٩٦٥	

ارشادات على الحـــــل :

(١) الشريك (ب) رحل القرض الخاص به لحسابه فى رأس المال .
(٢) تم سداد الديون حسب درجة الامتياز الخاص بها .
(٣) نظرا لان الشريك (أ) معسر فان رصيده المدين يتحمله كل مـــــن الشريك ب ، ج بنسبة توزيع الارباح والخسائر بالقيد الاتى :

٢٨٧٢ من ح/ رأس المـــــال
١٤٣٦ (ب)
١٤٣٦ (ج)
٢٨٧٢ الى ح/ رأسمال (أ)

ثانيا : بفرض أن الشركاء معسرون :

ح/ التصفيـــــــة

من ح/ رأس المـــــال		رصيـــــــد	٨٧٣٠
(أ)	٣٤٩٢		
(ب)	٢٦١٩		
(جـ)	٢٦١٩		
	٨٧٣٠		٨٧٣٠
من ح/ الديون العادية	٥٤٣٠	الى ح/ رأس المال	
		(أ)	٢٨٧٢
		(ب)	١٠٢٩
		(جـ)	١٥٢٩
	٥٤٣٠		٥٤٣٠

ح/ البنـــــك

من ح/ الديون العادية	٤٢٧٠	رصيـــــــد	٤٢٧٠
	٤٢٧٠		٤٢٧٠

ح/ الديون العاديـــة

من ح/ الدائنـــــون	٩٧٠٠	الى ح/ البنـــك	٤٢٧٠
		الى ح/ التصفيـــة	٥٤٣٠
		(تنازل اجبار الدائنين)	
	٩٧٠٠		٩٧٠٠

ح/ رأس المـــــال

أ	ب	ج	بيان	أ	ب	ج	بيـــان
٢٨٧٢	١٠٢٩	١٥٢٩	رصيد	٢٨٧٢	١٠٢٩	١٥٢٩	من ح/ الدائنون
٢٨٧٢	١٠٢٩	١٥٢٩		٢٨٧٢	١٠٢٩	١٥٢٩	

ارشادات على الحـــــل :

(١) تم أخذ رصيد ح/ التصفية ، ورصيد ح/ البنك ، ورصيد ح/ رأس المال كما سبق لان المرحلة الاولى فى التصفية واحدة فى جميع الحالات .

(٢) فتحنا ح/ الديون العادية لتجميع الديون ذات المرتبة الواحدة .

(٣) الارباح الورقية وهو تنازل اجبار الدائنين يمكن استخدامه كما يلى :

مقارنة رصيد النقدية (مضافا اليه ما قد يتحمل عليه من الشركاء) بالديون العادية .

∴ الربح الورقى = الديون العادية ـ رصيد البنك بعد سداد الديون الممتازة واضافة ما قد يدفعه شريك أو أكثر

ثانيا : التصفية التدريجية والسداد على دفعات :

قد تستمر التصفية وقتا طويلا وقد يفضل توزيع ما يتم تحصيله من نقدية أولا بأول على الشركاء وذلك بعد سداد كافة مصاريف التصفية والمصاريف القضائية والمرتبات المستحقة ، ثم الدائنون حسب امتيازاتهم وبتحديد نتيجة التصفية توزع هذه النتيجة على الشركاء ، ويحدد مركز كل شريك ويحصل على نصيبه النهائى فى أموال الشركة .

والتصفية السريعة قد لا تكون متيسرة فى كثير من الحالات وفى هذه الحالة قد ينتظر المصفى حتى يحين الوقت المناسب لبيع كل أصل على حدة مرة أو على مرات .

ويجب على المصفى عند توزيع المتحصل مراعاة القواعد الاتية :

(١) سداد المستحق للغير أولا وفقا لاولويتهم فى الدفع ٠

(٢) اقفال الارصدة المدينة للحسابات الجارية للشركاء وكذلك الاحتياطيات فى حساب حصصهم فى رأس المال وبذلك يمثل رصيد ح/ رأس المال صافى حصصهم فيه ٠

(٣) اذا اتفقت نسبة توزيع الارباح والخسائر مع نسبة حصص الشركاء فى رأس المال أمكن للمصفى توزيع الفائض (بعد سداد جميع المطلوبات) أولا بأول بين الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر دون أن يتعرض الى أية مسئولية حيث يمثل جملة ما يحصل عليه كل شريك فى نهاية التصفية حقه دون نقص أو زيادة ٠

(٤) اذا اختلفت نسبة توزيع الارباح والخسائر عن نسبة الحصص فى رأس المال فان المصفى لا يمكنه توزيع الفائض بأى من النسبتين (نسبة التوزيع أو نسبة الحصص) اذ يؤدى ذلك الى حصول بعض الشركاء على أكثر مما يستحقه والبعض الاخر على أقل من المستحق ، ولكى يتغلب المصفى على هذه المشكلة يجب مراعاة المثال التالى :

مثال :

أ ، ب ، جـ شركاء يقتسمون الارباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ : ١ على التوالى قرروا تصفية شركتهم وتوزيع الفائض أولا بأول ، فاذا علمت أن حصص الشركاء فى رأس المال على التوالى ١٢٠٠٠ جنيه ، ١٢٠٠٠ جنيه ، ٨٠٠٠ج ٠

والمطلوب :

ترتيب الشركاء من حيث أولوية الدفع ٠

((الحل))

بقسمة كل شريك فى رأس المال على حصته فى الارباح كالاتى :

الشريك (أ)	$= \frac{١٢٠٠٠}{٣}$	=	٤٠٠٠	الثالث
الشريك (ب)	$= \frac{١٢٠٠٠}{٢}$	=	٦٠٠٠	الثانى
الشريك (جـ)	$= \frac{٨٠٠٠}{١}$	=	٨٠٠٠	الأول

يعتبر الشريك (جـ) الاول يليه الشريك (ب) ثم الشريك (أ) يكـــون الثالـــــــث .

تحديد المبالغ التى تدفع لبعض الشركاء قبل البعض الاخر :

والغرض من ذلك هو الوصول الى الوضع الذى تكون فيه نسبة حصـــص الشركاء بعد دفع المبالغ متفقة مع نسبة توزيع الارباح والخسائر .

ويتم ذلك على خطوات تتعدد بتعدد الشركاء لما يلى :

(١) تحديد ما يدفع للشريك الاول فى الترتيب قبل الشريك الذى يليه .
(٢) " " للشريكين الاول والثانى فى الترتيب قبل الشريــــك الثالث فى الترتيب .
(٣) تحديد ما يدفع للشركاء الاول والثانـى والثالث قبل الرابع وهكذا .

ويتم ذلك لجعل حصص الشركاء متفقة مع نسبة توزيع الارباح والخسائـــر فى كل خطوة وذلك بتثبيت حصة الشريك (أو الشركاء) التالى فى الترتيـــب وتعديل حصة الشريك المتقدم فى الترتيب بما يجعلها تتفق مع نسبة توزيــــع الارباح والخسائر ويمثل الفرق بين قيمة الحصة الحقيقية وبين قيمتها المعدلـــة ما يجب دفعه اليه قبل زميله التالى فى الترتيب وهكذا .

مثـــــــال :

بفرض نفس المعلومات الواردة بالمثال السابق والمطلوب تحديد ما يدفع للبعض قبل الاخر حتى تصبح نسبة توزيع الارباح والخسائر متفقة مع حصصهم فـــى رأس المـــــــال .

((الحـــــــل))

	جـ		ب
نسبة توزيع الارباح والخسائر	١	:	٢
حصص الشركاء فى رأس المال	٨٠٠٠		١٢٠٠٠
تثبيت حصة (ب) وتعدل حصة (جـ) مما يجعل نسبة الحصتين متفقة مع نسبة الارباح والخسائر	٦٠٠٠		١٢٠٠٠
ما يجب دفعه الى (جـ) قبل (ب)	٢٠٠٠		ـــ

	ج	ب	أ
تحديد ما يدفع الى ج ، ب قبل أ			
نسبة توزيع الارباح والخسائر	١	٢	٣
حصص الشركاء فى رأس المال	٦٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
تثبيت حصة (أ) وتعديل حصة ج ، ب	٤٠٠٠	٨٠٠٠	١٢٠٠٠
ما يجب دفعه الى كل من ج ، ب قبل أ	٢٠٠٠	٤٠٠٠	ــ

ملاحظـــــــات :

(١) يقوم المصفى بدفع ما يحصله ــ بعد سداد جميع المطلوبات ــ الـى الشريك (جـ) حتى يحصل هذا الشريك على مبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

(٢) يوزع المحصل بعد ذلك بنسبة ٢ : ٤ (نسبة المستحق لكل منهما) الى أن يحصل (جـ) على ٢٠٠٠ جنيه ، (ب) على ٤٠٠٠ جنيه .

(٣) يوزع بعد ذلك الباقى بنسبة توزيع الارباح والخسائر .

ملحوظـــــــة :

يجب تحديد صافى حقوق كل شريك فى تاريخ التصفية ، وصافـــــى حقوق الشريك هذه تتحدد بحصته فى رأس المال مضافا اليه أو مخصوما منـــــه حسابه الجارى الدائن أو المدين وكذلك ما يكون له من قرض فى ذمة الشركة .

مثال عام : التصفية التدريجية :

أ ، ب ، جـ شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائر بنسبـــة ٣ : ٣ : ٢ عندما قرروا حل شركتهم فى ١٩٧٩/١/١ وكانت الميزانيـــة فى تاريخ التصفية كالاتـــــى :

أصــول		خصــوم	
٥٠٠٠	عقـــار		رأس المـــال
٩٠٠٠	آلات		٩٠٠٠ (أ)
١٠٠٠	أثـــاث		٧٠٠٠ (ب)
٦٤٠٠	بضاعـــة	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠ (ج)
٥٢٠٠	مدينـــون		الحسابات الجارية
٤٠٠٠	أوراق قبض	٥٠٠	جاري (ب)
١٦٠٠	بنـــك	٢٠٠٠	قرض (ب)
٣٠٠	ح/ جاري (أ)	٦٣٠٠	دائنـــون
		٣٧٠٠	أوراق الدفع
٣٢٥٠٠		٣٢٥٠٠	

وفيما يلي بيان بالمتحصلات والمصاريف خلال فترة التصفية الـــتي استمرت ثلاثة شهور :

يناير ١٩٧٩ : بيع من الالات ما قيمته ٣٤٠٠ جنيه ، ومن الاثاث ما قيمته ٣٠٠ جنيه وحصل من المدينين مبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، ومن أوراق القبض ١٢٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ١٥٠ج .

فبراير ١٩٧٩ : بيع العقار بمبلغ ٦١٠٠ جنيه ، وبيع من الالات ما قيمتـه ٤٠٠٠ جنيه ، وبيع باقي الاثاث بمبلغ ٣٠٠ جنيه ، وبيع من البضاعة ما قيمته ٣٤٠٠ جنيه ، وتم تحصل باقي أوراق القبض وبلغت مصاريف التصفية ١١٠ جنيه .

مارس ١٩٧٩ : بيعت باقي الالات بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، وبيعت باقـي البضاعة بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه ، وتم تحصيل باقي المدينين بعد اعدام دين قدره ٢٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفيـة ٢٠٠ جنيه .

والمطلـــوب :

(١) اعداد كشف يبين كيفية توزيع المتحصلات حتى انتهاء التصفية .

(٢) اعداد حـ/ أرباح وخسائر التصفية والبنك ، وحـ/ رأس المال .

((الاجابـــــة))

تكون الاولوية في الدفع على الوجه التالي :

	أ	ب	جـ
رأس المال الاصلـــى	٩٠٠٠	٧٠٠٠	٤٠٠٠
± حسابات جاريـــة	(٣٠٠)	٥٠٠	—
+ قروض الشركـــاء	—	٢٠٠٠	—
جملة حقوق الشركاء	٨٧٠٠	٩٥٠٠	٤٠٠٠
نسبة توزيع الارباح والخسائر	٣ :	٣ :	٢
خارج القسمـــة	٢٩٠٠	$3166\frac{2}{3}$	٢٠٠٠
	الثانى	الاولـ	الثالث

بعد ذلك يتم تحديد ما يدفع للشريك (ب) قبل دفع أى شيء للشريـك (أ) ، ثم ما يدفع للشريكين ب ، أ قبل توزيع الباقى على الشركاء جميعـــا بنسبة توزيع الارباح .

أولا : تحديد ما يدفع للشريك (ب) قبل (أ) :

	ب	أ
	٣ :	٣
حقوق الشركاء الاصلية	٩٥٠٠	٨٧٠٠
تثبيت حصة (أ) وتعديل حصة (ب)	٨٧٠٠	٨٧٠٠
ما يجب دفعه للشريك (ب) قبل (أ)	٨٠٠	—

بعد ذلك يجب تحديد ما يدفع لكل من ب ، أ قبـــل جـ

	ب	أ	جـ
نسبة توزيع الارباح والخسائر	٣ :	٣ :	٢
حقوق الشركاء الاصلية	٨٧٠٠	٨٧٠٠	٤٠٠٠
تثبيت (جـ) وتعديل أ ، ب	٦٠٠٠	٦٠٠٠	٤٠٠٠
ما يجب دفعه لكل من (ب) ، (أ) قبل (جـ)	٢٧٠٠	٢٧٠٠	—

وعلى ذلك بعد أن يقوم المصفى بسداد جميع الالتزامات الاخرى يوزع المتحصلات على الشركاء كالتالى :

(١) يدفع أولا للشريك (ب) ٨٠٠ جنيه .

(٢) يدفع مبلغ ٢٧٠٠ جنيه للشريك (ب) ، ٢٧٠٠ للشريك (أ) .

(٣) أى متحصلات أخرى توزع بين الشركاء بنسبة توزيع الارباح والخسائر بنسبة ٣ : ٣ : ٢ .

كشف التوزيـــــــــع

أ	ب	جـ	اجمالي	البيـــــان
٨٧٠٠	٩٥٠٠	٤٠٠٠		جملة حقوق الشركاء
				شهر ينايــــــر
			١٦٠٠	البنك فى أول ينايــــــر
			٦٩٠٠	المتحصـــــــلات
			٨٥٠٠	
				مدفوعات شهر ينايــــــر
				١٥٠ مصاريف التصفية
				٣٧٠٠ أ ٠ دفــع
			٨٥٠٠	٤٦٥٠ مسدد للدائنين
			٠٠٠٠	
				شهر فبرايــــــر
			١٦٦٠٠	متحصـــــــلات
				مدفوعات شهر فبراير
				١١٠ مصاريف تصفية
			١٧٦٠	١٦٥٠ سداد باقى الدائنين
			١٤٨٤٠	
	٨٠٠		٨٠٠	ما يجب دفعه للشريك (ب) قبل (أ)
			١٤٠٤٠	
٢٧٠٠	٢٧٠٠		٥٤٠٠	ما يجب دفعه لكل من ب ، أ قبل جـ
٣٢٤٠	٣٢٤٠	٢١٦٠	٨٦٤٠	توزع بين الشركاء بنسبة ٣ : ٣ : ٢
٢٧٦٠	٢٧٦٠	١٨٤٠		حصص الشركاء فى رأس المال
				شهر مـــارس
			٨٢٠٠	المتحصـــــــلات
				مدفوعات شهر مارس
			٢٠٠	مصاريف تصفيـــة
٣٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	٨٠٠٠	توزع بين الشركاء بنسبة ٣ : ٣ : ٢
٢٤٠	٢٤٠	١٦٠		

ح/ أرباح وخسائر التصفية

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٥٠	الى ح/ م٠ تصفية يناير	١٥٠	رصيد مرحل
١٥٠		١٥٠	
١٥٠	رصيد (١/ فبراير)	١١٠٠	من ح/ العقار (فبراير)
٤٠٠	الى ح/ الاثاث فبراير		
١١٠	الى ح/ مصاريف تصفية		
٤٤٠	رصيد مرحل (فبراير)		
١١٠٠		١١٠٠	
٢٠٠	الى ح/الدائنين مارس	٤٤٠	رصيد ٣/١
٢٠٠	الى ح/م٠ تصفية مارس	٤٠٠	من ح/ الالات (مارس)
٦٤٠	رصيد مرحل	٢٠٠	من ح/ البضاعة "
١٠٤٠		١٠٤٠	
	الى ح/ رأس المال	٦٤٠	رصيد منقول
٢٤٠	(أ)		
٢٤٠	(ب)		
١٦٠	(جـ)		
٦٤٠		٦٤٠	

ح/ البنك

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٦٠	رصيد ١/١	١٥٠	من ح/ م٠ تصفية يناير
	الى مذكورين	٣٧٠٠	من ح/ أ٠ دفع "
٣٤٠٠	ح/ الالات	٤٦٥٠	من ح/ الدائنين "
٣٠٠	ح/ الاثاث		
٢٠٠٠	ح/ المدينين		
١٢٠٠	ح/ أ٠ قبض		
٨٥٠٠		٨٥٠٠	

تابع ح/ البنــــــــك

	الى مذكوريــــــــن	١١٠	من ح/ م.تصفية (فبراير)
٦١٠٠	ح/ عقار	١٦٥٠	من ح/ الدائنين «
٤٠٠٠	ح/ الالات		من ح/ رأس المــــال
٣٠٠	ح/ الاثاث	٥٩٤٠	(أ)
٣٤٠٠	ح/ البضاعة	٦٧٤٠	(ب)
٢٨٠٠	ح/ أ.قبــض	٢١٦٠	(جـ)
١٦٦٠٠		١٦٦٠٠	
	الى مذكوريــــــــن	٢٠٠	من ح/ م.تصفية (مارس)
٢٠٠٠	ح/ الالات		من ح/ رأس المــــال
٣٢٠٠	ح/ بضاعة	٣٠٠٠	(أ)
٣٠٠٠	ح/ المدينون	٣٠٠٠	(ب)
		٢٠٠٠	(جـ)
٨٢٠٠		٨٢٠٠	

ح/ رأس المــــال

أ	ب	جـ	بيـــان	أ	ب	جـ	بيـــان
٣٠٠٠	—	—	رصيد جاري أ ١/١	٩٠٠٠	٧٠٠٠	٤٠٠٠	رصيد ١/١
				—	٥٠٠	—	من ح/جاري (ب) ١/١
٨٧٠٠	٩٥٠٠	٤٠٠٠	رصيد ١/٣١		٢٠٠٠		من ح/قرض ب
٩٠٠	٩٥٠٠	٤٠٠٠		٩٠٠٠	٩٥٠٠	٤٠٠٠	
٥٩٤٠	٦٧٤٠	٢١٦٠	الى ح/البنك ٢/٢٨	٨٧٠٠	٩٥٠٠	٤٠٠٠	رصيد ٢/١
٢٧٦٠	٢٧٦٠	١٨٤٠	رصيد مرحل ٢/٢٨				
٨٧٠٠	٩٥٠٠	٤٠٠٠		٨٧٠٠	٩٥٠٠	٤٠٠٠	
٣٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	الى ح/البنك ١٢/٣١	٢٧٦٠	٢٧٦٠	١٨٤٠	رصيد ٣/١
				٢٤٠	٢٤٠	١٦٠	من ح/ أ خ التصفية
٣٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠		٣٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	

ح/ العقـــــار

٥٠٠٠	رصيد ١/١	٦١٠٠	من ح/ البنك (فبراير)
١١٠٠	الى ح/أ خ تصفية		
٦١٠٠		٦١٠٠	

ح/ الالات

٩٠٠٠	رصيد ١/١	٣٤٠٠	من ح/ البنك (ينايـــر)
٤٠٠	الى ح/ أ ٠خ التصفية	٤٠٠٠	من ح/ البنك (فبرايــر)
		٢٠٠٠	من ح/ البنك (مـــارس)
٩٤٠٠		٩٤٠٠	

ح/ الاثـــــاث

١٠٠٠	رصيـــــد ١/١	٣٠٠	من ح/ البنك (ينايـــر)
		٣٠٠	من ح/ البنك (فبرايــر)
		٤٠٠	من ح/ أ ٠خ التصفية
١٠٠٠		١٠٠٠	

ح/ البضاعــــــة

٦٤٠٠	رصيـــــد ١/١	٣٤٠٠	من ح/ البنك (فبرايــر)
٢٠٠	الى ح/أ ٠خ تصفية	٣٢٠٠	من ح/ البنك (مـــارس)
٦٦٠٠		٦٦٠٠	

ح/ مدينـــــون

٥٢٠٠	رصيـــد ١/١	٢٠٠٠	من ح/ البنك (ينايـــر)
		٣٠٠٠	من ح/ البنك (مـــارس)
		٢٠٠	من ح/ أ ٠خ تصفية
٥٢٠٠		٥٢٠٠	

ح/ أوراق القبـــــض

٤٠٠٠	رصيـــد ١/١	١٢٠٠	من ح/ البنك (ينايـــر)
		٢٨٠٠	من ح/ البنك (فبرايـــر)
٤٠٠٠		٤٠٠٠	

الفصل الثالث

المعالجة المحاسبية لمشاكل تصفية شركة أشخاص بسبب بيعها الى شركة مساهمة

يترتب على انقضاء شركة الاشخاص بسبب بيعها الى شركة مساهمة المشاكل التالية :

أولا : بالنسبة لشركة الاشخاص (المنقضية) :

(١) اعادة تقدير عناصر المركز المالى للشركة واثبات ما يترتب على ذلك من نتائج مع ضرورة تعديل حقوق الشركاء طبقا لما تسفر عنه نتائج اعادة التقدير .

(٢) انتقال كل أو بعض عناصر الاصول المعدلة الى الشركة المساهمة .

(٣) انتقال كل أو بعض عناصر الالتزامات الخارجية الى الشركة المساهمة .

(٤) اثبات استلام الثمن المتفق عليه مقابل صافى الاصول المنتقلة .

(٥) التصرف فى عناصر الاصول التى لم يتقرر انتقالها للشركة المساهمة بسبب استيلاء شريك عليها سدادا لجزء من حقوقه .

(٦) التصرف فى بعض عناصر الالتزامات التى لن تتعهد بها الشركة المساهمة بسدادها نقدا .

(٧) اثبات أتعاب الخبير المثمن المنتدب لاعادة التقدير .

(٨) تجميع حقوق الشركاء وتحديد مراكزهما النهائية .

(٩) سداد حقوق الشركاء من الرصيد النقدى بالشركة ، والعناصر المكونة لثمن البيع المتفق عليه (أسهم عينية أو سندات) .

ثانيا : بالنسبة للشركة المساهمة :

(١) اثبات استلام عناصر الاصول والخصوم المتفق عليها .

(٢) اثبات سداد الثمن المتفق عليه للشركاء فى شكل أسهم عينية أو أسهم وسندات أو أسهم وسندات نقدية .

التكييف المحاسبي لهذه المشاكل في دفاتر كل من شركة التضامن والشركـــة المساهمـــة :

أولا : **دفاتر شركة التضامـــن :**

(١) **اثبات أرباح اعادة التقدير :**

من مذكوريـــن
xx ح/ الاصل (بمقدار الزيادة)
xx ح/ الالتزام (بمقدار النقص)
xx الى ح/ اعادة التقديـــر

ويتم اثبات خسائر اعادة التقدير كما يلى :

xx من ح/ اعادة التقدير
الى مذكوريـــن
xx ح/ الاصل (بمقدار النقص)
xx ح/ الالتزام (بمقدار الزيادة)

(٢) تحديد صافى الاصول التى تقرر انتقالها الى الشركة المساهمة كما يلى :

مجموع قيم الاصول المعدلة والتى تقرر انتقالها ـ مجموع قيم الالتزامات المعدلة والتى تعهدت بها الشركة المساهمة

(٣) مقارنة قيم صافى الاصول المنقولة بالثمن المتفق عليه (فى شكـــل أسهم أو سندات أو نقدية أو كليهما) وذلك لاستنتاج قيمة شهـــرة المحل فى حالة ما اذا كانت قيمة صافى الاصول المنقولة أقل من الثمـــن المتفق عليه ، أو احتياطى تضخم الاصول اذا كانت قيمة صافى الاصـــول المنقولة اكبر من الثمن المتفق عليه .

شهرة المحل = الثمن المتفق عليه ـ قيمة صافى الاصول المنقولة

احتياطى تضخم الاصول (احتياطى رأسمالى) =

قيمة صافى الاصول المنقولة ـ الثمن المتفق عليـــه

ويتم اثبات قيمة الشهرة ان وجدت بالقيد التالى :

xx من حـ/ شهرة المحل
xx الى حـ/ اعادة التقدير

أما احتياطى التضخم (احتياطى الرأسمالى)

xx من حـ/ اعادة التقدير
xx الى حـ/ احتياطى التضخم الرأسمالى

(٤) اثبات انتقال الاصول التى تقرر انتقالها الى الشركة المساهمة وبقيمتها المعدلة :

xx من حـ/ الشركة المساهمة
الى مذكورين
xx حـ/ الاصول ....
xx حـ/ شهرة المحل (ان وجدت)

(٥) اثبات تعهد الشركة الى صحة بالالتزامات المعدلة المتفق عليها :

من مذكورين
xx حـ/ الخصوم ....
xx حـ/ احتياطى التضخم الرأسمالى
xx الى حـ/ الشركة المساهمة

(٦) اثبات استلام الثمن المتفق عليه من الشركة المساهمة :

من مذكورين
xx حـ/ الاسهم العينية
xx حـ/ السندات
xx حـ/ النقدية
xx الى حـ/ الشركة المساهمة

(٧) اثبات التصرف فى الاصول التى تقرر عدم انتقالها للشركة المساهمة بسبب استيلاء الشركاء عليها :

xx من حـ/ رأس مال الشريك
xx الى حـ/ الاصل (بالقيمة المقدرة)

(٨) سداد الالتزامات التى لم تتعهد بها الشركة المساهمة :

xx من حـ/ الالتزامات
xx الى حـ/ النقدية

(٩) اثبات اتعاب الخبير المنتدب :

xx من حـ/ اتعاب الخبير
xx الى حـ/ النقدية

xx من حـ/ اعادة التقدير
xx الى حـ/ اتعاب الخبير

(١٠) اثبات تجميع حقوق الشركاء فى حـ/ رأس المال وتشمل :

- أرصدة الحسابات الشخصية المدينة والدائنة والاحتياطى العام والارباح والخسائر غير الموزعة .
- نصيب الشركاء فى أرباح أو خسائر اعادة التقدير .

(١١) سداد حقوق الشركاء :

ويتم سداد هذه الحقوق كالاتى :

xx من حـ/ رأس المـــال
(أ)
(ب)
(جـ)
الى مذكوريـــــــــن
xx حـ/ الاسهم العينية
أو xx حـ/ السندات
أو xx حـ/ النقدية

ويتم سداد هذه الحقوق من العناصر التاليـــــة :

- رصيد النقدية الموجود بالشركة (والذى لا ينقل للشركـــــــة المساهمة .

- الاسهم العينية ┐
- السنـــــدات ├── الثمن المتفق عليه
- المبالغ النقديـة ┘

ملحوظـــــة :

يراعى أن الاسهم العينية توزع على الشركاء بنسبة رؤوس أموالهـم النهائية . أى المراكز النهائية التى لهم . وكذلك السندات تـــوزع بنفس طريقة الاسهم أما النقدية بما يكفى لسداد باقى المستحق لكـــل شريـــــك .

ثانيا : دفاتر الشركة المساهمــــة :

(١) اثبات استلام صافى الاصول المنقولة اليها من شركة التضامن :

من مذكوريــــن
xx ح/ الاصول
xx ح/ .....
xx ح/ شهرة المحل (ان وجدت)
الى مذكوريــــن
xx ح/ الخصوم
xx ح/ المساهمين (بالثمن المتفق عليه)

(٢) اثبات سداد الثمن المتفق عليـــه :

xx ح/ المساهمين
الى مذكوريــــن
xx ح/ رأسمال الاسهم العينية (القيمة الاسمية للاسهـــم المصــــدرة)
xx ح/ قرض السندات (القيمة الاسمية للسندات المصدرة)
xx ح/ الخزينة (البنك) (المبلغ النقدى المدفوع)

مثـــــــال عام :

كان المركز المالى لشركة محمد وأحمد كالاتى :

		أصول ثابتة	**رأس المال**		
	١٤٠٠٠	عقارات	حصة محمد	٢٠٠٠٠	
	٨٠٠٠	عدد وآلات	حصة أحمد	١٦٠٠٠	٣٦٠٠٠
٢٤٠٠٠	٢٠٠٠	اثـــاث	ح/شخصى محمد		٥٠٠٠
		أصول متداولة	دائنون		١٢٠٠٠
	٦٠٠٠	بضاعـــة	أ . دفع		٤٠٠٠
	١٠٠٠٠	مدينـــون	مهايا مستحقة		١٠٠٠
	٦٦٠٠	أ . قبض	مخصص ديون مشكوك فيها		١٠٠٠
٣٤٠٠٠	١١٤٠٠	نقديـــة			
١٠٠٠		ح/ شخصى أحمد			
٥٩٠٠٠					٥٩٠٠٠

وفى ذلك التاريخ وافق الشركاء على بيع شركتهم الى شركة مساهمـــة بالشروط الاتيـــة :

(١) يعاد تقدير عناصر المركز المالى قبل انتقالها الى الشركة المساهمـة فيما عدا النقدية لا تنتقل للشركة المساهمة .

(٢) تتعهد الشركة المساهمة بجميع التزامات شركة التضامن فيما عــدا المهايا المستحقة التى تسدد نقدا .

(٣) يكون ثمن الشراء ممثلا فى ٧٥٠٠ سهم بقيمةاسمية ٤ جنيه للسهــم ، ١٠٠٠٠ نقدا .

وقد كانت نتائج اعادة التقدير كالاتى :

عقارات ١٦٠٠٠ جنيه ، أثاث ١٠٠٠ جنيه ، عدد وآلات ٤٢٠٠ جنيه بضاعة ٦٨٠٠ جنيه ، مخصص ديون مشكوك فيها ٦٠٠ جنيه ، كما بلغـــت اتعاب الخبير مبلغ ٤٠٠ جنيه .

فاذا علمت أن محمد وأحمد يقتسمان الارباح والخسائر بالتساوى ٠

المطلـــــوب :

اجراء قيود اليومية اللازمة بدفاتر كل من الشركة والشركة المساهمة ثـم تصوير حـ/ اعادة التقدير والنقدية وحـ/ رأس المال بدفاتر شركة التضامن ٠

أولا : دفاتر شركة التضامـــــن :

٤٨٠٠		من حـ/ اعادة التقدير الى مذكوريـــــن
	١٠٠٠	حـ/ الاثاث
	٣٨٠٠	حـ/ العدد والالات
		اثبات خسائر اعادة التقدير ٠
		من مذكوريـــــن
٢٠٠٠		حـ/ العقارات
٨٠٠		حـ/ البضاعة
٤٠٠		حـ/ مخصص د ٠ م فيها
	٣٢٠٠	الى حـ/ اعادة التقدير
		اثبات أرباح اعادة التقديـــر
١٢٠٠٠		من حـ/ شهرة المحل
	١٢٠٠٠	الى حـ/ اعادة التقدير
		(اثبات قيمة الشهرة وذلك بمقارنة صافى الاصـــــول بالثمن المتفق عليه) صافى الاصول = ١٦٠٠٠ + ٤٢٠٠ + ١٠٠٠ + ٦٨٠٠ + ١٠٠٠٠ + ٦٦٠٠ ـ ١٢٠٠٠ + ٤٠٠٠ + ٦٠٠ = ٢٨٠٠٠ جنيه ∴ الثمن المتفق عليه = ٧٥٠٠ × ٤ + ١٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠ جنيه ∴ الشهرة = ٤٠٠٠٠ ـ ٢٨٠٠٠ = ١٢٠٠٠ جنيه

تابع قيود اليومية بدفاتر شركة التضامن :

٥٦٦٠٠		من حـ/ الشركة المساهمة
		الى مذكورين
	١٦٠٠٠	حـ/ العقار
	٤٢٠٠	حـ/ العدد
	١٠٠٠	حـ/ الاثاث
	٦٨٠٠	حـ/ البضاعة
	١٠٠٠٠	حـ/ المدينين
	٦٦٠٠	حـ/ أ ٠ قبض
	١٢٠٠٠	حـ/ شهرة المحل
		اثبات انتقال الاصول الى الشركة المساهمة
		من مذكورين
١٢٠٠٠		حـ/ دائنون
٤٠٠٠		حـ/ أ ٠ دفع
٦٠٠		حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
	١٦٦٠٠	الى حـ/ الشركة المساهمة
		اثبات تعهد الشركة المساهمة بالالتزامات
		من مذكورين
٣٠٠٠٠		حـ/ الاسهم العينية
١٠٠٠٠		حـ/ النقدية
	٤٠٠٠٠	الى حـ/ الشركة المساهمة
		اثبات استلام الثمن فى شكل أسهم ونقدية
١٠٠٠		من حـ/ المهايا المستحقة
	١٠٠٠	الى حـ/ النقدية
		سداد المهايا المستحقة

تابع قيود اليومية بدفاتر شركة التضامن :

٤٠٠		من حـ/ اتعاب الخبير
	٤٠٠	الى حـ/ النقدية
		سداد أتعاب الخبيـــــر
٤٠٠		من حـ/ اعادة التقدير
	٤٠٠	الى حـ/ اتعاب الخبير
		تحميل حـ/ اعادة التقدير بأتعاب الخبير
٥٠٠٠		من حـ/ شخصى محمد
	٥٠٠٠	الى حـ/ رأس المال (محمد)
		ترحيل رصيد شخصى محمد لرأسماله
١٠٠٠		من حـ/ رأس المال (أحمد)
	١٠٠٠	الى حـ/ شخصى أحمد
		ترحيل رصيد شخصى أحمد لرأسماله
١٠٠٠٠		من حـ/ اعادة التقدير
		الى حـ/ رأس المال
	٥٠٠٠	محمـــد
	٥٠٠٠	أحمـــد
		توزيع رصيد حـ/ اعادة التقدير على الشركاء بالتساوى
٣٠٠٠٠		من حـ/ رأس المال
		١٨٠٠٠ (محمد)
		١٢٠٠٠ (أحمد)
	٣٠٠٠٠	الى حـ/ الاسهم العينية
		توزيع الاسهم بين الشريكين بنسبة مراكزهم النهائية

٢٠٠٠٠		من حـ/ رأس المال ١٢٠٠٠ محمد ٨٠٠٠ أحمد
	٢٠٠٠٠	الى حـ/ النقدية سداد باقى حقوق الشركاء من النقدية

حـ/ اعادة التقدير

١٠٠٠	الى حـ/ الاثاث	٢٠٠٠	من حـ/ العقارات
٣٨٠٠	الى حـ/ عدد وآلات	٨٠٠	من حـ/ البضاعة
٤٠٠	الى حـ/ أتعاب الخبير	٤٠٠	من حـ/ مخصص د ٠ م فيها
١٠٠٠٠	رصيد مرحـــل	١٢٠٠٠	من حـ/ شهرة المحل
١٥٢٠٠		١٥٢٠٠	
١٠٠٠٠	الى حـ/ رأس المال ٥٠٠٠ محمد ٥٠٠٠ أحمد	١٠٠٠٠	رصيد منقـــول
١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	

حـ/ النقديـــــة

١١٤٠٠	رصيـــــد	١٠٠٠	من حـ/ المهايا المستحقة
١٠٠٠٠	الى حـ/ الشركة المساهمة	٤٠٠	من حـ/ أتعاب الخبير
		٢٠٠٠٠	رصيد مرحـــل
٢١٤٠٠		٢١٤٠٠	
٢٠٠٠٠	رصيد منقول	٢٠٠٠٠	من حـ/ رأس المال ١٢٠٠٠ محمد ٨٠٠٠ أحمد
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	

ح/ رأس المـــال

محمد	أحمد	بيـــان	محمد	احمد	بيـــان
—	١٠٠٠	ح/شخصي	٢٠٠٠٠	١٦٠٠٠	رصيــد
			٥٠٠٠	—	ح/ شخصي
٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	رصيد مرحل	٥٠٠٠	٥٠٠٠	ح/اعادة التقدير
٣٠٠٠٠	٢١٠٠٠		٣٠٠٠٠	٢١٠٠٠	
١٨٠٠٠	١٢٠٠٠	الى ح/الاسهم	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	رصيد منقول
١٢٠٠٠	٨٠٠٠	الى ح/النقدية			
٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠		٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	

ملحوظـــــة :

وزعت الاسهم بنسبة أرصدة رؤوس الاموال النهائية أى بنسبة ٣٠٠٠٠ : ٢٠٠٠٠ .

ثانيا : دفاتر الشركة المساهمة :

		من مذكوريـــــن
١٦٠٠٠		ح/ العقارات
٤٢٠٠		ح/ العدد والالات
١٠٠٠		ح/ الاثاث
٦٨٠٠		ح/ البضاعة
١٠٠٠٠		ح/ المدينين
٦٦٠٠		ح/ أ. ق قبض
١٢٠٠٠		ح/ الشهرة
		الى مذكوريـــــن
	١٢٠٠٠	ح/ الدائنين
	٤٠٠٠	ح/ أ. ق دفع
	٦٠٠	ح/ مخصص مشكوك فيها
	٤٠٠٠٠	ح/ المساهمين
		اثبات استلام صافي الاصول

تابع قيود اليومية بدفاتر الشركة المساهمة :

٤٠٠٠٠		من ح/ المساهمين
		الى مذكورين
	٣٠٠٠٠	ح/ رأس مال الاسهم العينية (٧٥٠٠×٤)
	١٠٠٠٠	ح/ النقدية
		اثبات سداد ثمن الشراء

الفصل الرابع

المعالجة المحاسبية لمشاكل تصفية شركة أشخاص بسبب انضمامها أو اندماجها الى شركة أشخاص أخرى

يترتب على انضمام شركة أشخاص الى شركة أشخاص أخرى قفل دفاتر الشركة الاولى مع استمرار الشركة الثانية فى مباشرة نشاطها بعد استلامها لصافى الاصول المنقولة اليها .

وتتلخص المشاكل المحاسبية المتعلقة بالانضمام فيما يلى :

أولا : دفاتر الشركة المنضمة (التى انقضت حياتها) :

(١) يعاد تقدير عناصر الاصول والخصوم التى تقرر انتقالها الى الشركة المنضم اليها مع اثبات ما ينتج عن ذلك من أرباح أو خسائر بحساب اعادة التقدير .

(٢) يتم التصرف فى الاصول التى لم يتقرر انتقالها الى الشركة المنضم اليها باحدى طريقتين اما بالبيع مع ترحيل ما ينتج عن عملية البيع من ربح أو خسارة الى حـ/ اعادة التقدير أو باستيلاء شريك عليها سدادا لجزء من حقوقه مع ترحيل ما ينتج من اعادة تقديرها من ربح أو خسارة لحساب / اعادة التقدير .

(٣) سداد الالتزامات التى لن تتعهد بها الشركة المنضم اليها نقدا .

(٤) اثبات اتعاب الخبير المنتدب لاعادة التقدير وتحميلها لاعادة التقدير .

(٥) ترصيد حـ/ اعادة التقدير وتوزيع رصيده ربح أو خسارة .

(٦) تجميع حقوق الشركاء الاخرى فى حـ/ رأس المال وتحديد المراكز النهائية لحصصهم فى رأس المال .

(٧) تعديل الحقوق النهائية للشركاء حتى تصبح مساوية للحصص المتفق عليها لهم فى رأسمال الشركة المنضم اليها بأن يودع الشريك نقدا الفرق بين الحصة المتفق عليها ورصيد رأسماله النهائى أو أن يسحب الشريك من الرصيد النقدى ما يجعل رصيد حساب رأسماله مساويا لحصته المتفق عليها الى الشركة المنضم اليها .

(٨) اثبات انتقال الاصول المتفق عليها الى الشركة المنضم اليها كالاتى :

xx من حـ/ الشركة المنضم اليها
الى مذكورين
xx حـ/ ......
xx حـ/ ......

(٩) اثبات انتقال الالتزامات التى تعهدت بها الشركة المنضم اليها :

من مذكورين
xx حـ/ ......
xx حـ/ ......
xx حـ/ ......
xx الى حـ/ الشركة المنضم اليها

(١٠) اثبات انتقال حقوق الشركاء النهائية المعدلة الى الشركة المنضم اليها بالقيد الاتى :

xx من حـ/ رأس المال
(أ)
(ب)
(جـ)
xx الى حـ/ الشركة المنضم اليها

ثانيا : دفاتر الشركة المنضم اليها :

يتم اثبات استلام صافى الاصول اليها من الشركة المنضمة وحصص الشركاء المتفق عليها فى رأسمالها ويتم ذلك بالقيد الاتى :

من مذكورين
xx حـ/ ....
xx حـ/ ....
الى مذكورين
xx حـ/ ....
xx حـ/ رأس المال (حصص الشركاء المتفق عليها) أ ، ب ، جـ

ملحوظـــــة :

قد يرغب شركاء الشركة المنضم اليها فى اعادة تقدير عناصر المركـــز المالى لشركتهم وتعديل حقوق الشركاء تبعا لذلك وفى هذه الحالة تجــــرى القيود الخاصة باثبات نتائج اعادة التقدير وتعديل حقوق الشركاء ، وبعـــد ذلك يصور مركز مالى افتتاحى للشركة بعد الانضمام ٠

مثـــــال :

فى ١٩٨١/١/١ كان المركز المالى لشركة محمد وأحمد ، وماهـــر وتامر كالاتـــى :

البيان	شركة محمد وأحمد	شركة ماهر وتامر
أصول ثابتـــة		
عقـــارات	١٠٠٠	٢٠٠٠
عدد وآلات	٢٠٠٠	٣٠٠٠
أثـــاث	٥٠٠	٥٠٠
أصول متداولة		
بضاعـــة	١٠٠٠	١٠٠٠
مدينون	٣٠٠٠	٢٠٠٠
نقديـــة	٧٠٠٠	٦٥٠٠
شخصى محمد	٢٠٠	
" أحمد	٣٠٠	
	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠

البيان	شركة محمد وأحمد	شركة ماهر وتامر
رأس المال شركة محمد وأحمـــد		
محمـــد	٧٠٠٠	
أحمـــد	٣٠٠٠	
رأس مال شركـــة ماهر وتامـــر		
ماهـــر		٥٠٠٠
تامـــر		٥٠٠٠
دائنـــون	١٠٠٠	٣٠٠٠
أوراق دفـــع	٤٠٠٠	٢٠٠٠
	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠

وفى ذلك التاريخ تم الاتفاق بين الشركتين على أن ينضم شركة محمـــد وأحمد الـــى شركة ماهر وتامر بالشروط الاتية :

(١) يعاد تقدير عناصر المركز المالى لشركة محمد وأحمد بمناسبة الانضمـــام على عناصر المركز المالى لشركة ماهر وتامـــر ٠

(٢) تنتقل الى شركة ماهر وتامر جميع عناصر أصول شركة محمد وأحمد بعـــد

اعادة تقديرها فيما عدا الاثاث الذى استولى عليه الشريك محمد وبالقيمة التى قدربها .

(٣) تتعهد شركة ماهر وتامر بسداد أوراق الدفع أما الدائنين فقد تمكنت شركة محمد وأحمد من سدادها من رصيدها النقدى بعد أن تنازلوا عن ١٠٪ من ديونهم .

(٤) تتحمل شركة محمد وأحمد أتعاب الخبير والتى بلغت ٣٠٠ جنيه .

(٥) تعدل حقوق الشركاء محمد وأحمد حتى تصبح مساوية لحصص الشريكين ماهر وتامر وذلك عن طريق الايداع أو السحب النقدى .

فاذا علمت أن :

(١) نتائج اعادة تقدير عناصر المركز المالى لشركة محمد وأحمد كانت كالاتى : عقار ٨٠٠ جنيه ـ أثاث ٤٠٠ جنيه ـ عدد وآلات ١٥٠٠ جنيه ـ بضاعة ٧٠٠ جنيه ـ مدينون ٢٨٠٠ جنيه (يمثل الفرق ديون مشكوك فيها) .

(٢) نسب توزيع الارباح والخسائر بين الشريكين محمد وأحمد ٢ : ١ .

والمطلوب :

(١) اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات انضمام شركة محمد وأحمد الى شركة ماهر وتامر فى دفاتر كل من الشركتين .

(٢) تصوير الحسابات المطلوبة فى دفاتر الشركة القديمة (محمد وأحمد) .

(٣) تصوير المركز المالى الافتتاحى لشركة ماهر وتامر بعد انضمام شركة محمد وأحمد اليها .

((الحل))

أولا : دفاتر محمد وأحمد :

بيـــــان	لـــه	منـــه
من ح/ اعادة التقدير		١٦٠٠
الى مذكوريـــــــن		
ح/ العقارات	٢٠٠	
ح/ الاثاث	١٠٠	
ح/ العدد والالات	٥٠٠	
ح/ البضاعة	٣٠٠	
ح/ مخصص د . م فيها	٢٠٠	
ح/ أتعاب الخبير	٣٠٠	
اثبات خسائر اعادة التقدير		
من ح/ الدائنين		١٠٠
الى ح/ اعادة التقدير	١٠٠	
اثبات أرباح اعادة التقديـــــر		
من ح/ رأس المال		١٥٠٠
١٠٠٠ محمد		
٥٠٠ أحمد		
الى ح/ اعادة التقدير	١٥٠٠	
توزيع رصيد اعادة التقدير على الشريكين		
من ح/ رأس المال		٥٠٠
٢٠٠ محمد		
٣٠٠ أحمد		
الى ح/ الحسابات الشخصية	٥٠٠	
٢٠٠ محمد		
٣٠٠ أحمد		
ترحيل أرصدة الحسابات الشخصية لرأس المال		

تابع قيود اليومية بدفاتر شركة محمد وأحمد :

٤٠٠		من حـ/ رأس مال محمد	
	٤٠٠	الى حـ/ الاثاث	
		تخفيض رأس مال محمد بقيمة الاثاث	
٩٠٠		من حـ/ الدائنين	
	٩٠٠	الى حـ/ النقدية	
		سداد الدائنين بعد التنازل	
٣٠٠		من حـ/ اتعاب الخبير	
	٣٠٠	الى حـ/ النقديــة	
		اثبات سداد أتعاب الخبير	
٢٨٠٠		من حـ/ النقديــة	
	٢٨٠٠	الى حـ/ رأس مال احمد	
		ما أودعه محمد ليصبح رأسماله ٥٠٠٠ جنيه	
٤٠٠		من حـ/ رأس مال محمد	
	٤٠٠	الى حـ/ النقديـــة	
		ما سحبه محمد ليصبح رأسماله ٥٠٠٠ جنيه	
١٤٢٠٠		من حـ/ شركة ماهر وتامر	
		الى مذكوريـــن	
	٨٠٠	حـ/ العقار	
	١٥٠٠	حـ/ العدد والالات	
	٧٠٠	حـ/ البضاعة	
	٣٠٠٠	حـ/ المدينين	
	٨٢٠٠	حـ/ النقدية (رصيد معدل)	
		اثبات انتقال الاصول المتفق عليها الى شركـــة ماهر وتامــــر	

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين
٤٠٠٠		ح/ أوراق الدفع
٢٠٠		ح/ مخصص د ٠م فيها
	٤٢٠٠	الى ح/ شركة ماهر وتامر
		اثبات انتقال الخصوم المتفق عليها الى شركة ماهر وتامر
٠٠٠		من ح/ رأس المال
		٥٠٠٠ محمد
		٥٠٠٠ أحمد
	١٠٠٠٠	الى ح/ شركة ماهر وتامر (الشركة الجديدة)
		نقل أرصدة رؤوس الاموال المعدلة الى شركة ماهر وتامر

ح/ اعادة التقدير

منه		له	
٢٠٠	الى ح / العقارات	١٠٠	من ح/ الدائنين
١٠٠	الى ح/ الاثاث		
٥٠٠	الى ح/ العدد والالات		
٣٠٠	الى ح/ البضاعة		
٢٠٠	الى ح/ مخصص د ٠م فيها		
٣٠٠	الى ح/ أتعاب الخبير	١٥٠٠	رصيد مرحل
١٦٠٠		١٦٠٠	
١٥٠٠	رصيد منقول		من مذكورين
		١٠٠٠	ح/ رأسمال محمد
		٥٠٠	ح/ " أحمد
١٥٠٠		١٥٠٠	

ح/ رأس المـــــال

محمد	أحمد	بيـــان	محمد	أحمد	بيـــان
٢٠٠	٣٠٠	الى ح/ شخص	٧٠٠٠	٣٠٠٠	رصيـــد
٤٠٠	—	الى ح/ الاثاث			
١٠٠٠	٥٠٠	الى ح/ اعادة التقديـــر			
٥٤٠٠	٢٢٠٠	رصيد مرحل			
٧٠٠٠	٣٠٠٠		٧٠٠٠	٣٠٠٠	
٥٠٠٠	٥٠٠٠	الى ح/ شركة ماهر وتامـــر (الشركة الجديدة	٥٤٠٠	٢٢٠٠	رصيد منقول
			—	٢٨٠٠	من ح/ النقدية
٤٠٠		الى ح/النقدية			
٥٤٠٠	٥٠٠٠		٥٤٠٠	٥٠٠٠	

ح/ النقديـــــة

٧٠٠٠	رصيـــــد	٩٠٠	من ح/ الدائنين
٢٨٠٠	الى ح/رأسمـــال أحمـــد	٣٠٠	من ح/ اتعاب الخبير
		٤٠٠	من ح/ رأسمال محمد
		٨٢٠٠	من ح/ شركة ماهر وتامر (الشركة الجديدة)
٩٨٠٠		٩٨٠٠	

ثانيا : دفاتر الشركة الجديدة ماهر وتامر وشركاهم :

منه	له	بيان
		من مذكورين
٨٠٠		ح/ العقارات
١٥٠٠		ح/ العدد والالات
٧٠٠		ح/ البضاعة
٣٠٠٠		ح/ المدينين
٨٢٠٠		ح/ النقدية
		الى مذكورين
	٤٠٠٠	ح/ أوراق الدفع
	٢٠٠	ح/ مخصص د ٠م فيها
	١٠٠٠٠	ح/ رأس المال
		٥٠٠٠ محمد
		٥٠٠٠ أحمد
		اثبات استلام صافى أصول شركة محمد وأحمد

المركز المالى الافتتاحى لشركة ماهر وتامر بعد انضمام شركة محمد وأحمد اليها

		أصول			خصوم
		أصول ثابتة			رأس المال
	٢٨٠٠	عقارات		٥٠٠٠	محمد
	٤٥٠٠	عدد وآلات		٥٠٠٠	أحمد
	٥٠٠	أثاث		٥٠٠٠	ماهر
٧٨٠٠				٥٠٠٠	تامر
		أصول متداولة	٢٠٠٠٠		
			٣٠٠٠		دائنون
	١٧٠٠	بضاعة	٦٠٠٠		أوراق الدفع
	٥٠٠٠	مدينون	٢٠٠		مخصص ديون مشكوك فيها
٢١٤٠٠	١٤٧٠٠	نقدية			
٢٩٢٠٠			٢٩٢٠٠		

القسم الثانـــــى

المحاسبة فى الشركات المساهمـــة

يمكن تعريف الشركة المساهمة بأنها شركة مكونة من شركاء مجهوليـــن من الجمهور ، مسؤليتهم محدودة بالقيمة الاسمية لاسهمهم ، وكل سهم فيهـــا متساوى القيمة ، وثابت فى وثيقة قابلة للتداول ، ويقوم بادارتها مجلس ينتخبـــه المساهمون من بينهم .

ولا تعنون شركة المساهمة باسم الشركاء ولا باسم أحدهم (١) ، وللمؤسسين الحرية فى اختيار اسم شركة المساهمة فيجوز أن يتكون الاسم مـــن غرضها ، مثل شركة التجارة الخارجية ، وقد يتكون اسم الشركة من محل نشاطها أومحل تأسيسها .

ويتضمن هذا القسم الأبواب الاتيـــة :

الباب الاول : تأسيس شركة مساهمة .

الباب الثانـــى : رأس المال فى الشركات المساهمة .

الباب الثالـــث : السنـــدات .

الباب الرابـــع : القوائم المالية فى الشركات المساهمة .

---

(١) مادة ٣٢ من القانون التجارى .

الباب الاول

تأسيس شركة المساهمة

ان تأسيس شركة المساهمة يستلزم : تحرير العقد الابتدائي للشركة مصحوبا بنظامها ، وجمع رأس مال الشركة ، واستصدار المرسوم المرخص بتاسيسها والاجراءات التاليه له .

أولا : عقد الشركة الابتدائي ونظامها :

عقد الشركة :

يقوم المؤسسون الذين يرغبون في انشاء شركة مساهمة بتحرير عقد انشاء الشركة ونظامها ، ويجب الا يقل عدد الشركاء المؤسسين عن سبعة .(١)

ويتضمن العقد الابتدائي لشركة المساهمة ، النص على تكوين جمعية من المؤسسين الغرض منها انشاء شركة مساهمة بترخيص من الحكومة وطبقا للنظام الملحق بعقد الشركة .

ويجب أن يشتمل عقد تأسيس الشركة على اسماء المؤسسين وألقابهم وجنسيتهم وموطنهم ، واسم الشركة والغرض منها ، ومدة بقائها ومقدار رأس مالها ، وكذلك " يجب أن يكون عقد انشاء شركة مساهمة ونظامها رسميا ، أو مصدقا على التوقيعات فيه ، وأن يشتمل على البيانات المذكورة في قانون التجارة فضلا عن البيانات الاتية :

(١) بيان واف عن خصائص كل نوع من أنواع الاسهم والحقوق المتعلقة بها وذلك عند اختلاف فئات الاسهم .

(٢) المعلومات الخاصة بكل حصة غير نقدية ، وجميع الشروط الخاصة بتقديمها واسم مقدمها .

(٣) جميع عقود المعاوضة التي وردت على العقارات المقدمة للشركة خلال السنوات الخمس السابقة على تقديمها ، والشروط التي تمت على أساسها هذه العقود ، وما كانت تغله العقارات من ريع في هذه المدة .

---

(١) راجع المادة ٢ من قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ .

(٤) جميع حقوق الرهن والامتياز المترتبة على الحصص غير النقدية .

(٥) الشروط التى يعلق عليها استيفاء الحصص العينية نقدا عند التخيير فى ذلك .

(٦) سبب المزايا الخاصة التى تقرر للمؤسسين وبيان فحواها .

(٧) بيان تقريبى على الاقل لمقدار المصروفات والنفقات والاجور والتكاليف التى تؤديها الشركة أو تلتزم بأدائها بسبب تأسيسها أيا كان موضوع هذه المصروفات أو النفقات أو الاجور أو التكاليف . (١)

أولا : نظام الشركة :

تشتمل وثيقة " نظام الشركة " التى يوقع عليها المؤسسون على ذكر تأسيس شركة مساهمة وعلى غرضها ومركزها الاصلى ومدة بقائها ومقدار رأس مالها ، وقيمة كل سهم ، وعدد الاسهم وأنواعها ، وحقوق وواجبات المساهمين وكل ما يتعلق بالسندات التى تصدرها وادارة الشركة ، ومراقبتها وجمعياتها العمومية ، وكل ما يتعلق بجرد أموالها ، وميزانيتها ، وحساباتها السنوية ، والاحتياطى وتوزيع الارباح ، وأسباب انقضاء الشركة ، وكيفية تصفيتها ، والقواعد المتعلقة بالمنازعات .

ويجب أن يكون العقد الابتدائى لشركة المساهمة ونظامها مطابقا للنموذج المحدد لذلك بواسطة وزارة الاقتصاد (٢) ، ولا يجوز مخالفته الا لاسباب ضرورية يقرها وزير الاقتصاد ، ويجب أن ينشر عقد تأسيس الشركة ونظامها فى الجريدة الرسمية كملحق للمرسوم المرخص بتأسيسها على نفقة الشركة (٣)

---

(١) مادة ١ من قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ .

(٢) نموذج العقد الابتدائى لشركات المساهمة ونظامها صادر بمرسوم جمهورى بتاريخ ٢٥ سبتمبر سنة ١٩٥٤ .

(٣) مادة ٢ من قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ .

ثانيا : جمع رأس مال الشركة :

يجب أن يكون رأس مال الشركة كافيا لتحقيق غرضها ، الذى يجب مراعاة شرط الوحدة والتخصص فى شأنه ، وألا يقل فى أى حال ما يكون مدفوعا منه عند تأسيس الشركة عن عشرين ألف جنيه ، ولا تؤسس الشركة الا اذا كان رأسمالها مكتتبا فيه بالكامل وقام كل مكتتب بأداء الربع على الاقل من القيمة الاسمية للاسهم النقدية التى اكتتب فيها .

ويودع المبلغ المدفوع لحساب الشركة تحت التأسيس فى أحد البنوك المرخص لها بتلقى الاكتتاب بقرار من وزير الاقتصاد ، ولا يجوز سحبه بعد صدور المرسوم المرخص فى تأسيس الشركة الا بقرار من الجمعية العمومية .

ثالثا : المرسوم المرخص بتأسيس الشركة :

بعد اتمام الاجراءات القانونية السابق ذكرها ، يتقدم المؤسسون أو من ينوب عنهم فى ذلك بطلب الى الادارة العامة للشركات مرفقا به عقد الشركة الابتدائى ونظامها ، والمستندات التى تثبت توافر الشروط التى يتطلبها القانون .

وتقيد طلبات الترخيص بتأسيس شركات المساهمة فى سجل معد لهذا الغرض ، ويتم قيد هذه الطلبات بأرقام متتابعة مع ذكر التاريخ والساعة ، ويجب على الادارة العامة للشركات تكليف مقدم الطلب باستكمال ما ترى توافره خلال خمسة عشر يوما من تاريخ القيد .

وتحال الطلبات الى شعبة الرأى المختصة بمجلس الدولة وفقا لارقام قيدها خلال خمسة عشر يوما من تاريخ القيد متى كانت عناصر الطلب كاملة ، أو من تاريخ استكمال هذه العناصر ، وتبدى تلك الشعبة رأيها فيها حسب ترتيب قيدها فى أجل لا يجاوز شهرا من تاريخ ورودها ، أو فى مدى خمسة عشر يوما من هذا التاريخ ان كان عقد الشركة وقانونها النظامى مطابقين للنموذج المحدد لذلك واذا وافقت شعبة الرأى على الطلب فان مجلس الوزراء يستصدر المرسوم المرخص بتأسيس الشركة المساهمة بناء على طلب وزارة الاقتصاد .

ويتوقف وجود الشركة من الناحية القانونية على صدور المرسوم المرخص بانشائها ، فلا تعتبر شركة المساهمة موجودة قانونا ولا يكون لها شخصية معنوية كاملة الا من وقت صدوره .

شركات المساهمة التى تؤسس بمحرر رسمى :

استثناء من أحكام المادة ٤٠ من القانون التجارى يجوز تأسيس شركات المساهمة التى لا تطرح أسهمها لاكتتاب عام بمحرر رسمى يصدر من جميع المؤسسين ويشتمل على عقدها ونظامها وعلى الاقرارات الاتية : (١)

(أ) أن أحكام العقد مطابقة للنموذج المحدد لذلك بواسطة وزارة الاقتصاد .

(ب) أن المؤسسين قد اكتتبوا فى جميع الاسهم وأدوا القدر الذى يوجب القانون أداءه من قيمتها ، ووضعوا هذا القدر تحت تصرف الشركة فى بنك من البنوك المرخص لها بتلقى الاكتتابات .

(جـ) أن الحصص العينية قد قومت وفقا لاحكام المادة (٩) من قانون الشركات وأنه قد تم الوفاء بقيمتها كاملة .

(د) انهم عينوا الهيئات الادارية اللازمة للشركة .

ويجب أن تحفظ مع الاشهار صورة رسمية للاوراق والوثائق المؤيدة لتلك الاقرارات ان كانت صادرة من هيئة حكومية ، أو صور عرفية مصدق على توقيعات من أصدروها فى غير ذلك من الحالات .

ولا يكون للشركة شخصية معنوية ولا يجوز لها أن تبدأ أعمالها الا بعد قيدها فى السجل التجارى ، ونشر المحرر الرسمى فى النشرة الخاصة التى تصدرها وزارة الاقتصاد وذلك على نفقة الشركة .

---

(١) مادة ٥ من قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ .

الباب الثاني

رأس المال في شركات المساهمة

يجب أن يكون رأس مال الشركة كافيا لتحقيق غرضها ولا يقل ما يكون مدفوعا منه عند تأسيس الشركة عن عشرين ألف جنيه .

ويقسم رأس مال الشركة الى أسهم متساوية لا تقل القيمة لكل منها عن جنيه واحد ويكون السهم غير قابل للتجزئة وتظل الاسهم أسمية الى أن يتم الوفاء بقيمتها كاملة ، ويمكن تقسيم الاسهم تبعا لما يأتي :

أولا : أنواع الاسهم تبعا لنوع المال الذي يقدم وفاء لقيمتها :

(١) الاسهم النقدية : وهى الاسهم التي تدفع قيمتها نقدا .

(٢) الاسهم العينية : وهى التي تعطى في مقابل حصص عينية يقدمها المساهمون .

(٣) الاسهم المختلطة : وهى التي تعطى مقابل مبلغ من المال وحصة عينية معا .

ثانيا : أنواع الاسهم تبعا للشكل المثبت للسهم :

(١) الاسهم الاسمية : وهى التي يظهر عليها اسم المساهم ولا يتم تداولها الا بعد التأشير في سجلات قلم الاسهم بما يفيد انتقال ملكيتها .

(٢) أسهم لحاملها : وهى الاسهم التي يتم تداولها دون الحاجة الى التأشير في سجلات قلم الاسهم .

ثالثا : أنواع الاسهم تبعا لحقوقها :

(١) الأسهم الممتازة : وتشمل الأسهم الممتازة الأنواع الاتية :

أ - اسهم ممتازة مجمعة الارباح : ولحملة هذا النوع من الاسهم الحق في قبض نسبة معينة (٥٪) مثلا قبل غيرهم واذا لم تسمح أرباح الشركة بدفع هذه النسبة اليهم في سنة من السنوات انتقل الباقي لهم الى السنة التالية وهكذا تتجمع

الا رباح المستحقة لهم ويقبضونها قبل غيرهم عند ما تحقق الشركة أرباحا .

ب ـ أسهم ممتازة بسيطة : ولحملة هذا النوع الحق فى قبض نسبة معينة (٥٪) مثلا قبل غيرهم وليس لهم حق فيما يتبقى من أرباح بعد هذه النسبة ، واذا لم تسمح أرباح الشركة بدفع هذه النسبة اليهم فى احدى السنوات سقط حقهم فى الا رباح ولا يطالبون بها فى السنوات التالية .

جـ ـ أسهم متقاسمة ممتازة : ولحملة هذا النوع الحق فى قبض نسبة معينة (٤٪) مثلا قبل غيرهم ثم علاوة على ذلك يقاسمون فى الا رباح الباقية بعد توزيع نسبة معينة (٥٪) مثلا على حملة الاسهم العادية .

د ـ الاسهم الممتازة عند رد قيمتها : وهى الاسهم التى يكون لحاملها الحق فى استرداد قيمتها قبل غيره من المساهمين عند التصفية أو بعد نهاية مدة معينة أثناء قيام الشركة .

هـ ـ الاسهم العادية الممتازة : ولحملتها الحق فى قبض نسبة معينة من الا رباح (٤٪) مثلا بعد حملة الاسهم الممتازة .

(٢) الاسهم العادية : وحملتها ليس لهم امتياز معين ويتقاسمون الا رباح الباقية بعد استيفاء حقوق حملة الاسهم الممتازة .

(٣) الاسهم المؤخرة الا رباح : ولحملة هذا النوع من الاسهم الحق فى معظم الا رباح الباقية بعد صرف المستحق لحملة الاسهم الممتازة والاسهم العادية .

(٤) أسهم التمتع : وهى الاسهم التى تعطيها شركات الامتياز (التى تستهلك أسهمها خلال مدة الامتياز) الى المساهمين الذين ردت اليهم قيمة أسهمهم وتعطى هذه الاسهم لحملتها حق اقتسام الا رباح السنوية بعد أن يحصل حملة الاسهم التى لم تستهلك على نصيبهم فى الا رباح ولهم حق اقتسام فائض التصفية مع باقى المساهمين وحق حضور الجمعيات العمومية والتصويت فيها .

(٥) حصص التأسيس : تنشأ حصص التأسيس أو حصص الارباح مقابل التنازل للشركة عن التزام منحته الحكومة أو حق من الحقوق المعنوية .

ويوجب قانون الشركات أن يتضمن نظام الشركة بيانا بمقابل تلك الحصص والحقوق المتعلقة بها وللجمعية العمومية للشركة بعد مضى ثلث مدة الشركة أو عشر سنوات مالية على الاكثر من تاريخ انشاء تلك الحصص ما لم ينص نظام الشركة على مدة أقصر أو فى أى وقت بعد ذلك الحق فى الغائها مقابل تعويض عادل .

ولا يجوز أن يخصص لهذه الحصص ما يزيد على (١٠٪) من الارباح الصافية بعد حجز الاحتياطى القانونى ووفاء (٥٪) على الاقل بصفة ربح لرأس المال ، وعند حل الشركة وتصفيتها لا يكون لاصحاب هذه الحصص أى نصيب فى فائض التصفية ويستثنى مما تقدم الشركات القائمة وقت صدور قانون الشركات (١) .

اثبات رأس المال فى الدفاتر :

يتوقف وجود الشركة قانونا على صدور القرار (المرسوم الجمهورى) المرخص بانشائها ، فهو الذى يمنحها — وقت صدوره — الشخصية المعنوية الكاملة .

ولذلك فانه قبل صدور المرسوم الجمهورى لا يجوز للشركة مباشرة أى عمل من الاعمال وبصدور المرسوم تبدأ الشركة فى مباشرة اعمالها ، كما تبدأ فى اثبات هذه الاعمال فى دفاترها .

وتتوقف القيود الخاصة باثبات تكوين الشركة على حسب طريقة سداد الاسهم ، اذ قد يتكون رأس المال من أسهم نقدية تدفع قيمتها مرة واحدة ، أو قد تسدد على أقساط تحدد الشركة طريقة ومواعيد دفعها ، كما قد يتكون رأس المال من أسهم نقدية وأسهم عينية ، كذلك قد يكتتب المؤسسون وحدهم فى كل رأس المال ، أو قد تطرح الاسهم على الجمهور للاكتتاب فيها .

(١) اصدار أسهم نقدية تدفع قيمتها مرة واحدة :

قد يرى المؤسسون ضرورة الحصول على كامل قيمة رأس مال

---

(١) مادة ١٠ من قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ .

الشركة وقت تكوينها ، لذلك ينص نظام الشركة على دفع قيمة الاسهم كاملة عند الاكتتاب ، فاذا اكتتب المؤسسون فى كل أسهم رأس المال ، فيثبت ذلك فى دفاتر الشركة بجعل (المؤسسين) مدينا بالقيمة الاسمية للاسهم وح/ رأس المال دائنا بها . ثم يثبت المبالغ المدفوعة منهم بأن يجعل ح/ البنك مدينا و ح/ المؤسسين دائنا أما اذا طرحت على الجمهور للاكتتاب فيها ، فيثبت ذلك فى دفاتر الشركة بجعل ح/ المساهمين مدينا بالقيمة الاسمية للاسهم المعروضة للاكتتاب و ح/ رأس المال دائنا ، وتثبت المبالغ المدفوعة بجعل البنك مدينا وح/ المساهمين دائنا .

مثال :

فى ١٩٨١/١/١ اتفق سبعة من رجال المال والاعمال على تكوين شركة مساهمة برأسمال قدره ٤٠٠٠٠٠ جنيه مقسم الى ٢٠٠٠٠ سهم قيمة كل منها ٢٠ جنيه ، اكتتبوا فيها بالتساوى ، ودفعوا قيمتها فى البنك .

وانه فى أول مايو سنة ١٩٨١ صدر المرسوم الجمهورى بتكوين الشركة وتجرى القيود الاتية فى دفاتر الشركة :

٤٠٠٠٠٠ من ح/ البنك ٨١/٥/١
٤٠٠٠٠٠ الى ح/ المؤسسين

٤٠٠٠٠٠ من ح/ المؤسسين ٨١/٥/١
٤٠٠٠٠٠ الى ح/ رأس المال
اصدار ٢٠٠٠٠ سهم قيمة اسمية للسهم ٢٠ جنيه

ملحوظة :

يلاحظ أنه لا يمكن اجراء أى قيود فى دفاتر الشركة قبل ١٩٨١/٥/١ ، وهو تاريخ التكوين بل تكون القيود فى دفاتر خاصة أما فى ٥/١ فيجرى القيود السابقة ، كذلك لو تم طرح الاسهم دفعة واحدة للاكتتاب للمساهمين تستبدل كلمة المؤسسين بحساب المساهمين .

(٢) اصدار أسهم نقدية تدفع قيمتها على أقساط :

قد يرى المؤسسون أن الحاجة لا تدعو الى طلب رأس المال كله مرة واحدة ، فانه يجوز أن ينص نظام الشركة على أن تدفع قيمة الاسهم على أقساط ، ويترك عادة لمجلس ادارة الشركة تحديد المواعيد والطريقة التى يراها مناسبة لدفع الاقساط ، ويسمى القسط الاول الذى يدفع عند الاكتتاب قسط الاكتتاب والقسط الثانى الذى يطلب دفعه فى مناسبة تخصيص الاسهم قسط التخصيص ، فاذا كانت هناك أقساط أخرى فتسمى القسط الاول والقسط الثانى وهكذا حتى يسمى اخر قسط بالقسط الاخير .

والاكتتاب يعتبر ايجابا أو عرضا من المستثمر (المساهم) للمساهمة فى رأس مال الشركة ، والتخصيص يعتبر قبولا لهذا الغرض من قبل الشركة ، ولما كانت عملية الاكتتاب والتخصيص مكملتان لبعضهما البعض فيرى معظم الكتاب فتح حـ/ واحد لقسطى الاكتتاب والتخصيص بدلا من فتح حـ/ القسط الاكتتاب واخر لقسط التخصيص .

ويجب مراعاة أن جميع حسابات الاقساط هى حسابات وسيطة تثبت بها القيمة المطلوب دفعها عن القسط وذلك بجعل حـ/ القسط مدينا و حـ/ رأس المال دائنا ويثبت سداد هذه الاقساط (بجعل حـ/ البنك مدينا و حـ/ القسط دائنا) وعلى ذلك فان وجود رصيد مدين فى حـ/ القسط لدل ذلك على تأخير بعض المساهمين على سداد الأقساط المستحقة عليهم — أما اذا وجد رصيد دائن بهذا الحساب دل ذلك على أن بعض المساهمين قد دفع مبالغ أكثر من الاقساط المستحقة عليهم .

مثـــال :

فى ١٩٨١/٤/١ صدر قرار جمهورى بتأسيس شركة مساهمة مصرية برأس مال قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه ، مقسم الى ٥٠٠٠ سهم قيمة السهم الواحد ٢٠ جنيه ، تدفع على أقساط كما يلى :

٦ جنيه قسط اكتتاب — يدفع لغاية أول فبراير .
٥ " " تخصيص — يدفع من ٥ الى ١٥ أبريل .

٥ جنيه قسط أول — يدفع من ١ الى ١٠ سبتمبر ٠
٤ " " أخير — يدفع من ١ الى ١٠ ديسمبر ٠

بفرض أن الاسهم طرحت للاكتتاب العام — وتم الاكتتاب بالكامل وتم السداد فى المواعيد المقررة ٠

والمطلوب : اثبات قيود اليومية ٠

((الحل))

منه	له	بيان	التاريخ
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	من ح/ البنك الى ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص قسط الاكتتاب المدفوع عن ٥٠٠٠ سهم بواقع ٦ جنيه	٨١/٤/١
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	من ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص الى ح/ رأس المال اصدار ٥٠٠٠ سهم قيمة اسمية ٢٠ ج بواقع ٦ جنيه	٨١/٤/١
٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	من ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص الى ح/ رأس المال طلب قسط تخصيص عن ٥٠٠٠ سهم بواقع ٥ جنيه	٨١/٤/٥
٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	من ح/ البنك الى ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص دفع قسط التخصيص عن ٥٠٠٠ سهم بواقع ٥ جنيه	٨١/٤/١٥

منه	له	بيان	التاريخ
٢٥٠٠٠		من حـ/ القسط الاول	٨١/٩/١
	٢٥٠٠٠	الى حـ/ رأس المال	
		طلب القسط الاول عن ٥٠٠٠ سهم بواقع ٥ جنيه	
٢٥٠٠٠		من حـ/ البنك	٨١/٩/١٠
	٢٥٠٠٠	الى حـ/ القسط الاول	
		دفع القسط الاول عن ٥٠٠٠ سهم بواقع ٥ جنيه	
٢٠٠٠٠		من حـ/ القسط الاخير	٨١/١٢/١
	٢٠٠٠٠	الى حـ/ رأس المال	
		طلب القسط الاخير عن ٥٠٠٠ سهم بواقع ٤ جنيه	
٢٠٠٠٠		من حـ/ البنك	٨١/١٢/١٠
	٢٠٠٠٠	الى حـ/ القسط الاخير	
		دفع القسط الاخير عن ٥٠٠٠ سهم بواقع ٤ جنيه	

ملاحظة :

يلاحظ أنه فى حالة اصدار أكثر من نوع واحد من الاسهم ، تجرى القيود السابقة بالنسبة لكل نوع على حدة ، كما تفتح حسابات خاصة لاقساط كل نوع ، اما حساب رأس المال فيظل حساب واحد .

ح/ رأسمال الاسهـــم

منـــه			لـــه
		٣٠٠٠٠	من ح/ قسطى ك ، ص
		٢٥٠٠٠	من ح/ قسطى ك ، ص
		٢٥٠٠٠	من ح/ القسط الاول
١٠٠٠٠٠	رصيد مرحل	٢٠٠٠٠	من ح/ القسط الاخير
١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	

(٣) اصدار اسهم عينية وكيفية المصادقة عليها :

اذا دخلت فى تكوين رأسمال الشركة المساهمة حصص عينيـــة عند التأسيس ، سواء أكانت عقارات أو منقولات أو حقوق ، مقابل الحصول على عدد من الاسهم ، فان الشركة لا تتأسس الا اذا قدرت قيمة هـــذه الحصص ، ذلك لان المغالاة فى تقدير قيمة الحصص العينية تضـــر بالدائنين ، كما تضر بالشركة نفسها ، اذ تؤدى الى تخفيض قيمـــة رأس المال الحقيقى كما أنها تضر المساهمين فى الاسهم النقديـــة ، اذ يؤدى الى حصول حملة الاسهم العينية على عدد كبير نسبيا مـــن هذه الاسهم فى مقابل حصص عينية ضئيلة القيمة ، واشتراكهم مع الأولين فى اقتسام الارباح على هذا الاساس ، وبهذا يجب على المؤسسيـــن أن يطلبوا الى رئيس المحكمة الابتدائية التى يقع فى دائرتها مركز الشركة تعيين خبيرين أو أكثر للتحقق عما اذا كانت هذه الحصص قد قـــدرت تقديرا صحيحا أم لا ، ويقوم المؤسسون بتوزيع تقرير الخبراء علـــى المكتتبين قبل الاجتماع الذين يعقد لمناقشته بأسبوعين على الاقل .

ولا يكون تقدير تلك الحصص نهائيا الا بعد اقراره من جماعـــة المكتتبين بأغلبيتهم العددية الحائزة لثلثى الاسهم النقدية ، بعـــد أن يستبعد منها ما يكون مملوكا لمقدمى الحصص ، ولا يكون لمقدمـــى الحصص حق التصويت فى شأن هذا الاقرار ولو كانوا من أصحاب الاسهـــم النقدية ، فاذا اتضح أن تقدير الحصة العينية يقل بأكثر من الخمـــس عن القيمة التى قدمت من أجلها ، وجب على الشركة تخفيض رأس المـــال بما يعادل هذا النقص ، ومع ذلك ، فانه يجوز لمقدم الحصة أن يؤدى

الفرق نقدا ، كما يجوز له أن ينسحب من الشركة ٠

ولا يجوز أن تمثل الحصص العينية غير اسهم تم الوفاء بقيمتها كاملة ٠

والحصة العينية المقدمة قد تتكون من أصول مختلفة مثل العقارات أو منقولات أو حقوق ، كما قد تتكون من أصول وخصوم كما فى حالة تقديم مؤسسة قائمة يملكها فرد أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة أخرى ، وفى هذه الحالة فان قيمة الحصة تعادل الفرق بين قيمة الاصول وبين قيمة الخصوم المقدمة بعد اعادة تقديرها ٠

ولا تختلف القيود الخاصة باصدار الاسهم العينية عن القيود الخاصة باصدار الاسهم النقدية ، الا فى أن قيمتها تكون مسددة بالكامل بتقديم حصص عينية ، ويراعى فى هذا الصدد أنه اذا قدر ثمن شراء المنشأة بمبلغ اجمالى ، وكان هذا الثمن يزيد على قيمة صافى الاصول المقدمة ، فان الزيادة المدفوعة تعد فى مقابل شهرة المحل ، أما اذا كان الثمن المقدر للمنشأة يقل عن قيمة صافى الاصول المقدمة ، فان الفرق يرحل الى حساب (احتياطى تضخم الاصول) ٠

مثال :

محمد وتامر شريكان فى شركة تضامن وكانت ميزانية الشركة فى تاريخ الشراء كما يلى :

أصول الشركة (المبالغ بالجنيهات) :

٢٠٠٠ عقارات — ٥٠٠٠ آلات — ٥٠٠ أثاث — ١٢٥٠٠ بضاعة — ٥٠٠٠ مدينون — ٤٠٠٠ أوراق قبض — ١٠٠٠ بنك ٠

خصوم الشركة (المبالغ بالجنيهات) :

رأس المال ٢٢٥٠٠ (١٢٥٠٠ حصة محمد ، ١٠٠٠٠ حصة تامر) — ٤٠٠٠ أوراق الدفع — ٣٥٠٠ دائنون ٠

وقد جاء بتقرير الخبير :

(١) تقدر القيمة الجارية للعقار بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه — أما الالات فلم يحمل

لها مخصص اهلاك ولا تزيد قيمته الجارية عن ٤٢٥٠ جنيه .

(٢) أفلس أحد المدينين وعليه للشركة ١٢٥ جنيه ويكون مخصص للديون المشكوك فيها ١٧٥ جنيها .

(٣) تبلغ القيمة الجارية للبضاعة فى هذا التاريخ ١٣٢٥٠ جنيه .

(٤) لا ينتقل رصيد البنك للشركة ، وتدفع شركة التضامن مبلغ ٧٥ جنيه أتعاب اللجنة المكلفة باعادة التقييم .

والمطلوب :

قيود اليومية فى دفاتر الشركة المساهمة بفرض :

(١) أن ثمن الشراء ٢١٧٠٠ (٢١٧٠ سهم عينى قيمة اسمية ١٠ جنيه) .
(٢) " " " ٣٠٠٠٠ (٣٠٠٠ سهم عينى قيمة أسمية ١٠ ") .
(٣) " " " ٢٠٠٠٠ (٢٠٠٠ سهم عينى قيمة اسمية ١٠ ") .

((الحل))

أولا : بفرض أن ثمن الشراء ٢١٧٠٠ جنيه :

منه	له	بيان
		من مذكورين
٢٥٠٠		ح/ العقارات
٤٢٥٠		ح/ الالات
٥٠٠		ح/ الاثاث
١٣٢٥٠		ح/ البضاعة
٤٨٧٥		ح/ المدينون
٤٠٠٠		ح/ اوراق القبض
		الى مذكورين
	٤٠٠٠	ح/ أوراق الدفع
	٣٥٠٠	ح/ الدائنون
	١٧٥	ح/ مخصص الديون المشكوك فيها
	٢١٧٠٠	ح/ المساهمين (اسهم عينية)
		ما قدمه محمد وتامر مقابل ٢١٧٠ سهم عينى قيمة السهم ١٠ جنيه

ثانيا : ثمن الشراء ٣٠٠٠٠ جنيه :

		من مذكوريـــــــــن
٨٣٠٠		ح/شهرة المحل
٢٥٠٠		ح/ عقارات
٤٢٥٠		ح/ الالات
٥٠٠		ح/ الاثاث
١٣٢٥٠		ح/ البضاعة
٤٨٧٥		ح/ المدينون
٤٠٠٠		ح/ اوراق القبض
		الى مذكوريـــــــــن
	٤٠٠٠	ح/ أوراق الدفع
	٣٥٠٠	ح/ الدائنون
	١٧٥	ح/ مخصص ديون مشكوك فيها
	٣٠٠٠٠	ح/ المساهمين أسهم عينية
		شراء أصول وخصوم شركة محمد وتامر مقابل ٣٠٠٠ سهم مقابل ١٠ جنيه للسهـــــم

ثالثا : ثمن الشراء ٢٠٠٠٠ جنيه :

		من مذكوريـــــــــن
٢٥٠٠		ح/ عقارات
٤٢٥٠		ح/ الالات
٥٠٠		ح/ الاثاث
١٣٢٥٠		ح/ البضاعة
٤٨٧٥		ح/ المدينون
٤٠٠٠		ح/ أوراق القبض

الى مذكوريـــــــن		
ح/ أوراق الدفع	٤٠٠٠	
ح/ الدائنون	٣٥٠٠	
ح/ مخصص ديون مشكوك فيها	١٧٥	
ح/ احتياطى تضخم الاصول	١٧٠٠	
ح/ المساهمين (أسهم عينية	٢٠٠٠٠	
شراء أصول وخصوم شركة محمد وتامر مقابل ٢٠٠٠٠ سهم مقابل ١٠ جنيه للسهم		
من ح/ المساهمين (أسهم عينية)		٢٠٠٠٠
الىح/ رأسمال الاسهم العينية	٢٠٠٠٠	

(٤) <u>اصدار أسهم بعلاوة اصدار</u> :

<u>علاوة الاصــــــدار</u> :

هى مبلغ اضافى يدفعه المكتتب زيادة عن القيمة الاسميـــــة للسهم ، فاذا أصدرت احدى الشركات المساهمة أسهما قيمة السهـــم الاسمية ٢ جنيه بعلاوة اصدار قدرها ١ جنيه فان المكتتب فى هـــذه الاسهم يدفع ٣ جنيه عن كل سهم ٠

وقد تصدر الشركة أسهمها بعلاوة اصدرا عند تأسيسها ، ولكن اصدار الاسهم بعلاوة اصدار يتم فى الغالب عند قيام الشركات الناجحة بزيادة رأسمالها باصدار أسهم جديدة تطرح للاكتتاب العام ، ويدفع المكتتب فى الاسهم علاوة الاصدار مقابل الحصة التىسيصبح له حـــق فيها من الاحتياطيات العامة التى كونتها الشركة من الارباح المتراكمة من سنوات سابقة ، أو الحصة فى الارباح المرتفعة بسبب شهرة المحـــل التى تتمتع بها الشركة ، وتعتبر علاوة اصدار الاسهم ايرادا رأسماليـــا وتستخدم فى استهلاك مصاريف اصدار الاسهم أو مصاريف التأسيـــس ، ويضاف ما يتبقى منها بعد ذلك الى الاحتياطى القانونى للشركة ولـــو بلغ خمس رأس المال ٠

مثـــــال :

فى ١/٩/ ١٩٨٠ أصدرت احدى الشركات المساهمة ٩٠٠٠ سهـــم عادى قيمة السهم الاسمية ٤ جنيه بعلاوة اصدار قدرها ١ جنيه تسدد كالاتى :

٣ جنيــه قسط اكتتاب بما فيه العلاوة .
١ " " تخصيص .
١ " " أخير .

فاذا علمت أن الاقساط دفعت فى مواعيدها بالكامل .

والمطلـــوب : اجراء قيود اليومية .

((الحــــل))

٢٧٠٠٠		من حـ/ البنـــك
	٢٧٠٠٠	الى حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
		تحصيل ٩٠٠٠ سهم عن قسط الاكتتاب بواقع ٣ جنيه منها ١ جنيه قيمة العلاوة
٢٧٠٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
		الى مذكوريـــن
	١٨٠٠٠	حـ/ رأس المال
	٩٠٠٠	حـ/ علاوة اصدار الاسهم
		اصدار ٩٠٠٠ سهم ٣ جنيه قسط اكتتاب منهـــا ١ جنيه علاوة اصدار
٩٠٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
	٩٠٠٠	الى حـ/ رأس المال
		طلب قسط التخصيص بواقع ١ جنيه عن السهم
٩٠٠٠		من حـ/ البنـــك
	٩٠٠٠	الى حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
		سداد القسط التخصيص بواقع ١ جنيه عن السهم

تابع قيود اليوميـــــــة :

٩٠٠٠	٩٠٠٠	من حـ/ القسط الاخير الى حـ/ رأس المال طلب القسط الاخير بواقع ١ جنيه عن السهم
٩٠٠٠	٩٠٠٠	من حـ/ البنك الى حـ/ القسط الاخير سداد القسط الاخير بواقع ١ جنيه عن السهم
٩٠٠٠	٩٠٠٠	من حـ/ علاوة اصدار الاسهم الى حـ/ الاحتياطى القانونى اضافة علاوة الاصدار للاحتياطى القانونى

(٥) مصاريف التأسيـــــــس :

يقوم المؤسسون فى الشركات المساهمة قبل صدور المرســـــوم الجمهورى بتكوين الشركة بالصرف على الأعمال التحضيرية والابحـــاث الفنية الضرورية لقيام الشركة كما يدفعون مصاريف النشر والاعلان عـــن مشروع الشركة ، والمصاريف والرسوم القضائية اللازمة لتحرير العقـــد وتسجيله والمصاريف والرسوم اللازمة لتقديم المستندات التى ترفق بطلب استصدار المرسوم الجمهورى وتكاليف المطبوعات ومصاريف وعمولة البنــك الذى عهد اليه بقبول الاكتتاب .

وتسمى هذه المصروفات مصروفات التأسيس ويدفع المؤســـــون هذه المصروفات من أموالهم ثم بعد ذلك تسدد لهم بشيك على البنك .

ومصروفات التأسيس تعتبر مصروفات مؤجلة تستهلك على ثـــلاث سنوات أو خمس سنوات وتظهر فى الميزانية ضمن الاصول الوهميـــــة والارصدة المدينة الاخرى ومن الواجب تفصيلها الى :

(١) مصاريف اصدار . (٢) مصاريف أخرى .

ثم يطرح منها المحول من المبالغ التى دفعها المساهمـــون

لتغطيتها ويطرح من الباقى ان وجد المبالغ التى تم استهلاكها — وقد تتحمل الشركة المصاريف التأسيسية أو قد تحصل مبلغا اضافيا من المساهمين علاوة على قيمة الاسهم لتغطية هذه المصاريف .

مثـــال :

أصدرت شركة مساهمة ٢٠٠٠٠ سهم عادى قيمة السهم ٢ جنيه يدفع مرة واحدة عند الاكتتاب مضافا اليها ٥ قروش لتغطية مصاريف التأسيس .

فاذا علمت أن الرسوم المرخص بتأسيس الشركة صدر فى أول نوفبر سنة ١٩٨٠ وأن مصاريف التأسيس بلغت ١٢٠٠ جنيه ، وأن مجلس الادارة اعتمد هذه المصروفات ودفعت للمؤسسين فى ١٠ نوفمبر سنة ١٩٨٠ .

والمطلـــوب :

(١) قيود اليومية اللازمة لاثبات ما تقدم .
(٢) اعداد ح/ مصاريف التأسيس فى دفتر الاستاذ .

((الحـــل))

٤١٠٠٠		من ح/ البنـــك الى ح/ المساهمين سداد المساهمين المطلوب منهم عن ٢٠٠٠٠ سهم بواقع ٢ جنيه للسهم مضافا اليها ٥ قروش مقابل مصاريف التأسيس	١١/١
	٤١٠٠٠		
٤١٠٠٠		من ح/ المساهمين الى مذكورين ح/ رأس المـــال ح/ مقابل مصاريف التأسيس اصدار ٢٠٠٠٠ سهم قيمة اسمية ٢ جنيه وتحويل المبالغ المحصلة لتغطية مصاريف التأسيس للحساب المقابـــل	١١/١
	٤٠٠٠٠		
	١٠٠٠		

تابع قيود اليوميـــــة :

١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	من حـ/ مصاريف التأسيس الى حـ/ البنـــك دفع مصاريف التأسيس الى المؤسسيـــن

(٦) زيادة عدد الاسهم المكتتب فيها عن المطلوب :

اذا زاد عدد الاسهم التى اكتتب فيها الجمهور عن عـــدد الاسهم المطروحة للاكتتاب فيتم التخصيص (أى توزيع الاسهم بيـــن المكتتبين) تبعا للقواعد التى يحددها مجلس الادارة وقد يتبـــع ما يلـــى :

أ ــ رفض طلبات بعض المكتتبين ورد قيمة الاسهم التى اكتتبو فيها اليهم ٠
ب ــ عدم رد المبالغ الزائدة واستخدامها فى سداد الاقساط التالية ٠

مثـــال :

أصدرت شركة مساهمة ٤٠٠٠٠ سهم قيمة اسمية للسهم ٤ جنيه تدفـــع كما يلـــى :

١,٥ جنيه قسط اكتتاب ــ ١,٥ جنيه قسط تخصيص ــ ١ جنيـــه قسط أخير ٠

وقد تم الاكتتاب فى ٦٠٠٠٠ سهم ، وقررت الشركة تخصيص الاسهـــم على المكتتبين بطريقة التوزيع النسبى ٠

والمطلـــوب :

اثبات قيود اليومية فى حالتى رد الزيادة الى أصحابها ــ ثم حجـــز الزيادة لسداد الاقساط التالية ٠

الحـــل : فى حالة (رد الزيادة لاصحابها) :

٩٠٠٠٠		من حـ/ البنـــــك
	٩٠٠٠٠	الى حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
		الاكتتاب في ٦٠٠٠٠ قيمة اسمية ٤ جنيه بمعـــدل ١,٥ جنيه عند الاكتتاب
٦٠٠٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
	٦٠٠٠٠	الى حـ/ رأسمال الاسهم
		طلب قسط الاكتتاب وقدره ١,٥ ج عن ٤٠٠٠٠ سهم
٣٠٠٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
	٣٠٠٠٠	الى حـ/ البنـــــك
		رد الزيادة في ٢٠٠٠٠ سهم × ١,٥ جنيه
٦٠٠٠٠		من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
	٦٠٠٠٠	الى حـ/ رأسمال الاسهم
		طلب قسط التخصيص عن ٤٠٠٠٠ سهم بواقع ١,٥ ج
٦٠٠٠٠		من حـ/ البنـــــك
	٦٠٠٠٠	الى حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
		سداد قسط التخصيص بالكامل بواقع ١,٥ جنيـــه عن ٤٠٠٠٠ سهم
٤٠٠٠٠		من حـ/ القسط الاخير
	٤٠٠٠٠	الى حـ/ رأس المال
		طلب القسط الاخير بواقع ١ ج عن ٤٠٠٠٠ سهم
٤٠٠٠٠		من حـ/ البنـــــك
	٤٠٠٠٠	الى حـ/ القسط الاخير
		سداد القسط الاخير عن ٤٠٠٠٠ سهم بواقع ١ ج

الحـل : ثانيا : (حجز الزيادة لسداد الاقساط التالية) :

مثل الحل السابق فيما عدا أن الزيادة وقدرها ٣٠٠٠٠ جنيه الـتى سددت مع قسط الاكتتاب لا ترد لاصحابها ، بل تحجز بالشركة بفرض استخدامها فى سداد الاقساط التالية ورصيد ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص يكون مدينـا بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه وذلك لان مجموع قسطى الاكتتاب والتخصيص ٦٠٠٠٠ ما تم سداده خاص بقسط الاكتتاب وما تم سداده مقدما يكون ٣٠٠٠٠ جنيه وبذلـك يكون باقى المستحق على المساهمين مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ويكون القيد الـلازم لسداد قسط التخصيص :

٣٠٠٠٠ من ح/ البنك
٣٠٠٠٠ الى ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص

أما القيود الخاصة باثبات استحقاق وسداد القسط الاخير فتكون تمامـا كما فى الحل أولا .

ملحوظة هامـة :

يمكن ترحيل الزيادة وهى ٣٠٠٠٠ جنيه لحساب أقساط مقدمة ثـم استخدام هذه الزيادة عن سداد الاقساط التالية .

(٧) تأخير بعض المساهمين عن سداد الاقساط :

قد يتأخر بعض المساهمين عن سداد الاقساط المستحقـة ويبين نظام الشركة الاجراءات التى تتبع للحصول على حق الشركة مـن المساهم الذى أصبح مسؤلا عن سداد باقى قيمة الاسهم التى حصلت لـه .

وقد تضمن نموذج (١) نظام الشركة النص على ما يتبـع بشأن المساهمين الذين يتاخرون عن سداد الاقساط حيث أن (كـل مبلغ يتاخر اداؤه عن الميعاد المعين نجرى عليه حتما فائدة ٦٪ سنويـا لمصلحة الشركة من يوم استحقاقه ، وتنشر أرقام الاسهم المتاخـر

---

(١) المادة (٨) من نموذج نظام الشركة الصادر بمرسوم بتاريخ ٢٥ سبتمبر ١٩٥٤ والمنشور بالوقائع (العدد ٧٦ مكرر) .

أداء المستحق من قيمتها في جريدتين يوميتين تصدران في المدينة التي بها مركز الشركة احداهما على الاقل باللغة العربية وفي نشرة وزارة الاقتصاد ٠

أولا : بيع الاسهم لحساب المساهم :

اذا امتنع المساهم عن سداد الاقساط المستحقة حتى نهاية المهملة الممنوحة له فانه يحق لمجلس ادارة الشركة أن يقوم ببيع هذه الاسهم لحساب المساهم المتأخر عن الدفع وعلى ذمته وتحت مسئوليته بلا حاجة الى تنبيه رسمي أو أية اجراءات قانونية ، ويخصم مجلس ادارة الشركة من ثمن البيع ما يكون مطلوبا للشركة من أصل وفوائد ومصاريف ثم يحاسب المساهم الذى بيعت أسهمه على ما قد يوجد من الزيادة وتطالبه الشركة بالفرق عند حصول عجز ٠

مثال :

أصدرت شركة مساهمة ١٠٠٠٠ سهم عادية قيمة السهم الاسمية ٤ جنيه تدفع على أقساط كالاتي :

١,٥ جنيه قسط اكتتاب – ١ جنيه قسط تخصيص – ١,٥ ج قسط أخير

فاذا علمت أن :

(١) ان الاسهم قد تغطت مرة ونصف وقرر مجلس الادارة توزيع الاسهم على المكتتبين توزيعا نسبيا وحجز الزيادة لسداد الاقساط التالية ٠

(٢) أن محمد كمال المكتتب في ٦٠ سهما قد تأخر عن سداد قسط التخصيص٠

(٣) أن تامر المخصص له ٨٠ سهما قد تأخر عن سداد القسط الاخير ٠

(٤) أن الشركة قامت في ٣٠ سبتمبر سنة ١٩٨٠ بيع أسهم المساهم محمد كمال لحسابه وتحت مسؤليته بمبلغ ١٤٠ جنيه وقد بلغت فوائد التأخير المستحقة على محمد ٢ جنيه ومصاريف البيع ٤ جنيه ٠

(٥) في أول أكتوبر صرفت الشركة ما تبقى من ثمن بيع الاسهم للمساهم بشيك ٠

والمطلوب :

اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة ٠

نسبة التخصيص = عدد الاسهم المصدرة / صافى الاسهم المكتتب فيها = ١ / ١,٥

الاسهم المخصصة للمساهم محمد كمال = ٦٠ × ١ / ١,٥ = ٤٠ سهما

ما دفعه محمد كمال عند اكتتابه فى ٦٠ سهم = ٦٠ × ١,٥ = ٩٠ جنيه

قسط الاكتتاب عن الاسهم المخصصة وعددها ٤٠ سهم = ٤٠ × ١,٥ = ٦٠ ج

المبلغ الزائد المحجوز لسداد باقى الاقساط = ٩٠ ـ ٦٠ = ٣٠ جنيه

قسط التخصيص المطلوب عن ٤٠ سهم = ٤٠ × ١ = ٤٠ جنيه

∴ الباقى من قسط التخصيص والذى تأخر محمد كمال عن دفعه
= ٤٠ ـ ٣٠ = ١٠ جنيه

وبما أن محمد كمال لم يدفع قسط التخصيص فانه بالتالى لم يدفع الاقساط التى تليه أى أن القسط الاخير الذى لم يدفعه عن ٤٠ سهما
= ٤٠ × ١,٥ = ٦٠ جنيه

∴ مجموع المبالغ المستحقة على محمد = ١٠ + ٦٠ = ٧٠ جنيها

المدفوع مع قسط الاكتتاب = ٢٢٥٠٠ / ١٠٠٠٠ = ٢,٢٥ جنيه

يخصم المطلوب قسط الاكتتاب = ٢,٢٥ ـ ١,٥٠ = ,٧٥ جنيه

∴ المبلغ المدفوع مقدم لقسط التخصيص = ,٧٥ جنيه

ويكون المطلوب لقسط التخصيص = ١ ـ ,٧٥ = ,٢٥ جنيه

∴ مجموع ما يخصم من ثمن بيع الاسهم =
الاقساط المستحقة + فوائد التأخير + مصاريف بيع الاسهم
= ٧٠ + ٢ + ٤ = ٧٦ جنيه

الباقى من ثمن بيع الاسهم = ١٤٠ ـ ٧٦ = ٦٤ جنيه

((قيود اليومية))

منه	له	بيـــــان
٢٢٥٠٠	٢٢٥٠٠	من ح/ البنــــك الى ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص اكتتاب الجمهور فى ١٥٠٠٠ سهم دفع عن كـــل سهم ١,٥ جنيه
١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	من ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص الى ح/ رأس المال اصدار ١٠٠٠٠ سهم طلب منها ١,٥ ج عن كل سهم
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص الى ح/ رأس المال طلب قسط التخصيص عن ١٠٠٠٠ سهم بواقـــع ١ جنيه للسهـــم
٢٤٩٠	٢٤٩٠	من ح/ البنــــك الى ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص دفع ٩٩٦٠ سهم × ٠,٢٥ عن كل سهم
١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	من ح/ القسط الاخير الى ح/ رأس المال طلب القسط الاخير عن ١٠٠٠٠ سهم بواقع ١,٥ ج
١٤٨٢٠	١٤٨٢٠	من ح/ البنــــك الى ح/ القسط الاخير سداد القسط الاخير ما عدا ٤٠ سهم للمساهم محمد ، ٨٠ سهم للمساهم تامر بواقع ١,٥ جنيه

تابع قيود اليوميـــــة :

٤		من حـ/ مصاريف بيع الاسهم
	٤	الى حـ/ البنك
		اثبات مصاريف بيع الاسهم
١٤٠		من حـ/ البنك
		الى مذكوريـــــــن
	١٠	حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص (تخصيص)
	٦٠	حـ/ القسط الأخير
	٢	حـ/ فوائد التأخير
	٤	حـ/ مصاريف بيع الاسهم
	٦٤	حـ/ المساهم محمـــد
		اثبات بيع الاسهـــــم
٦٤		من حـ/ المساهم محمد
	٦٤	الى حـ/ البنـــك

ملحوظـــــة :

بفرض أن ثمن بيع اسهم المساهم بيعت كلها بمبلغ ٦٠ جنيه فقط فيكـــون القيد كما يلـــــى :

من مذكوريـــــن
٦٠ حـ/ البنك
١٦ حـ/ المساهم محمد
الى مذكوريـــــن
١٠ حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
٦٠ حـ/ القسط الاخير
٢ حـ/ فوائد التاخير
٤ حـ/ مصاريف بيع الاسهم
بيع أسهم المساهم محمد كمال وتحت مسئوليته

ثانيا : الغاء الاسهم واعادة اصدارها :

قد يتأخر مساهم أو أكثر عن سداد الاقساط المستحقة عليهم وتقرر ادارة الشركة الغاء الاسهم المخصصة للمساهمين الذين تأخروا عن سداد الاقساط بعد انتهاء المهلة المحددة لهم ثم تقوم الشركة بعد ذلك باعادة اصدار الاسهم وبيعها للمساهمين آخرين (وهذا الاجراء نادر الحدوث فى مصر) •

وسوف نعرض فيما يلى المعالجة المحاسبية لكل من الغاء الاسهم واعادة اصدارها •

(١) الغاء الاسهم :

الغاء الاسهم معناه تخفيض رأس المال بعدد الاسهم التى تقرر الغاؤها ولذلك تحدد قيمة المبالغ التى تطلب عن الاسهم التى تقرر الغاؤها ويجعل ح/ رأس المال مدينا بها ويفتح ح/ يسمى "ح/ الاسهم الملغاة" ويجعل دائنا بنفس المبلغ •

٦٠٠ من ح/ رأس المال
٦٠٠ الى ح/ الاسهم الملغاة
الغاء ٢٠٠ سهم طلب عن كل منها ٣ جنيه

واذا كانت الاسهم الملغاة قد أصدرت بعلاوة اصدار فان علاوة الاصدار هذه لابد من استبعادها سواء عند تحديد المبلغ الذى دفعه المساهم القديم أو عند تقرير القيمة التى ينقص بها رأس المال مال الاسهم ولا ترحل علاوة الاصدار هذه لحساب الاسهم الملغاة وانما تظل فى حساب علاوة الاصدار وذلك لان العلاوة لا تعد ربحا ناتجا من الاسهم الملغاة ، بل ثمنا للدخول فى الشركة •

أما اذا طلبت العلاوة مع الاقساط المتأخرة ولم تدفع قيمتها بعد فان ح/ علاوة الاصدار يخفض بقيمتها عن الاسهم الملغاة بأن يجعل مدينا ، كما تخفض حسابات الاقساط بأن تجعل دائنة بهذه القيمة •

ويمثل رصيد ح/ الاسهم الملغاة المبالغ التى سبق أن دفعها

المساهم من قبل وقررت الشركة مصادرتها واعتبارها ربحا ناتجا عـــن الغاء الاسهم ، ولكن هذا الربح لا يتحدد نهائيا الا بعد اعـــادة اصدار الاسهم الملغاة ٠

مثـــــــال :

بفرض أنه فى المثال السابق تم الغاء أسهم المساهم تامـــــر والمطلوب اجراء قيود اليومية ٠

ملحوظة هامـــــــة :

اذا كانت هناك علاوة اصدار تستبعد عند التحليل كذلــــك تستبعد الاقساط التى لم تطلب ويجب اجراء التحليل الاتى عند الحل :

بيــــــــان	ما دفـــع	ما طلب ولم يدفع
قسط اكتتاب	١,٥٠	—
قسط تخصيص	,٧٥	,٢٥
قسط أخير	—	١,٥٠
	٢,٢٥	١,٧٥

٤ ج وهو مقدار ما أثبـــــت

٣٢٠ من حـ/ رأس مال الاسهم
الى مذكوريـــــــن
١٨٠ حـ/ أرباح الاسهم الملغاة
٢٠ حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
١٢٠ حـ/ القسط الاخير

(٢) اعادة اصدار الاسهم :

وبفرض أنه أعيد اصدار الاسهم الملغاة فبيعت بسعر ٣ جنيـــه للسهم دفع منها ٢,٥ جنيه على أنه يدفع الباقى عند استحقاق القسط الاخيـــــر ٠

من مذكوريـــــــــن
٢٠٠ حـ/ المساهم الجديد
١٢٠ حـ/ أرباح الاسهم الملغاة
٣٢٠ الى حـ/ رأس مال الاسهم العادية
اعادة اصدار ٨٠ سهما التى سبق أن الغيت واثبات تعهد المساهم الجديد بالدفـــــــع

٢٠٠ من حـ/ البنـــــك
٢٠٠ الى حـ/ المساهم الجديد

يتبقى فى حـ/ الاسهم الملغاة مبلغ ٦٠ جنيه يمكن اثباته فــــى حـ/ احتياطى عام :

٦٠ من حـ/ أرباح الاسهم الملغاة
٦٠ الى حـ/ الاحتياطى العام

واذا تم اعادة اصدار الاسهم الملغاة بسعر أكبر من قيمة مـــا طلب عنها من أقساط تعتبر الزيادة فى هذه الحالة علاوة اصدار أسهـــم ملغاة وتعامل معاملة علاوة الاصدار وتقفل فى حـ/ الاحتياطى القانونـــى وقد تقفل فى حـ/ أرباح الاسهم الملغاة .

فلو فرضنا أن الشركة السابقة أعادت اصدار اسهم المساهـــــم تامر بسعر ٥ جنيه يكون القيد :

٤٠٠ من حـ/ البنـــــك
الى مذكوريـــــــن
٣٢٠ حـ/ رأس المال
٨٠ حـ/ علاوة اصدار اسهم ملغاة
اعادة اصدار الاسهم الملغاة ٨٠ سهم بعلاوة ١ جنيـــــه

الباب الثالث

السندات

تتشابه السندات مع الاسهم فى أنها وسيلة من وسائل تمويل الشركة ، والاموال التى تحصل عليها الشركة عن طريق اصدار الاسهم يطلق عليها " تمويل داخلى أو رأس المال المملوك " أما الاموال التى تحصل عليها الشركة عن طريق اصدار السندات فيطلق عليها " تمويل خارجى أو رأس المال المقترض " .

أولا : اصدار السندات ومشاكله المحاسبية

يتم اصدار السندات كما يلى . :

(١) **الاصدار بالقيمة الاسمية :**

وفى هذه الحالة يطلب من المكتتب فى السند دفع مبلغا مساويا لقيمته الاسمية ، ويكون ذلك اذا كان معدل فائدة السند مساويا لمعدل الفائدة السائد فى السوق وقت اصدار السندات .

(٢) **اصدار السندات بعلاوة اصدار :**

اذا كان سعر الفائدة أعلى نسبيا من سعر الفائدة السائد فى السوق ، فان الشركة تصدر سنداتها بسعر أعلى من القيمة الاسمية .

(٣) **اصدار السندات بخصم اصدار :**

اذا كان سعر الفائدة السائد فى السوق أعلى نسبيا من فائدة السندات فان الشركة تصدر سنداتها بسعر أقل من القيمة الاسمية ويسمى الفرق خصم اصدار .

مثال : على اصدار السندات دفعة واحدة بقيمتها الاسمية :

أصدرت شركة مساهمة ٢٠٠٠ سند ٦٪ بقيمة أسمية ١٠ جنيه لكل سند تدفع مرة واحدة عند الاكتتاب فى الفترة من ١٥ – ٦/٣٠ وقد تم الاكتتاب فى جميع السندات وفى ٦/٣٠ تم تخصيص واصدار السندات فتكون القيود كما يلى :

٢٠٠٠٠ من ح/ البنـــــك
٢٠٠٠٠ الى ح/ المكتتبين فى السندات
الاكتتاب فى ٢٠٠٠٠ سند قيمة أسمية ١٠ جنيه

٢٠٠٠٠ من ح/ المكتتبين فى السندات
٢٠٠٠٠ الى ح/ قرض السندات
اصدار ٢٠٠٠ سند قيمة أسمية ١٠ جنيـــــه

مثـــال : على اصدار السندات بقيمتها الاسمية والسداد على أقساط :

بفرض أن المثال السابق أن القيمة الاسمية للسند تسدد على ثـــلاث أقساط كما يلـــــى :

٥ جنيه قسط اكتتاب يدفع فى ١/٦ حتى ٦/٣٠ .
٣ " " تخصيص يدفع من ١/٨ حتى ٨/٣١
٢ " " أخير يدفع من ١/١٠ حتى ١٠/٣١

بفرض أن الاكتتاب تم فى جميع السندات وأن جميع الاقساط طلبـــت ودفعت فى مواعيدها فتكون القيود فى يومية الشركة كما يلى :

١٠٠٠٠		من ح/ البنـــــك ٦/٣٠
	١٠٠٠٠	الى ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص الاكتتاب فى ٢٠٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيـــــه دفع منها ٥ جنيـــــه
١٠٠٠٠		من ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص ٦/٣٠
	١٠٠٠٠	الى ح/ قرض السندات اصدار ٢٠٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ ج دفع منها ٥ ج
٦٠٠٠		من ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيص ١/٨
	٦٠٠٠	الى ح/ قرض السندات طلب قسط التخصيص عن ٢٠٠٠ سند بواقع ٣ جنيه

تابع قيود اليوميـــــــة :

٦٠٠٠		من حـ/ البنــــك ٨/٣١
	٦٠٠٠	الى حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص
		دفع قسط التخصيص ٢٠٠٠ سند دفع منها ٣ جنيه
٤٠٠٠		من حـ/ القسط الاخير ١٠/١
	٤٠٠٠	الى حـ/ قرض السندات
		دفع القسط الاخير عن ٢٠٠٠ سند بمعدل ٢ج للسند
٤٠٠٠		من حـ/ البنــــك ١٠/٣١
	٤٠٠٠	الى حـ/ القسط الاخير
		دفع القسط الاخير عن ٢٠٠٠ سند بمعدل ٢ ج

ثانيا : فوائد السندات ومشاكلها المحاسبية

فائدة السندات تمثل العائد على الاموال المستثمرة فى قرض السنـــدات وفائدة السندات تمثل عبء دورى ثابت تتحمله الشركة بصرف النظر عن نتيجـــة أعمالها ، وتستحق على هذه الفوائد ضريبة القيم المنقولة التى تحجز من المنبع وتوردها الشركة لمصلحة الضرائب .

ولقد أثير الجدل بخصوص الفوائد على رأس المال المقترض (ومنهـــا فوائد السندات) ، وهل تعتبر عبئا على الايراد ونفقة يجب خصمها مــــن الايرادات قبل الوصول الى صافى الربح ، أم أنها تعتبر عبء تخصيص يتـــم تخصيصه للمقترضين من صافى الدخل ؟ ان الاجابة على هذا السؤال يتوقـــف على وجهة النظر التى تعبر عنهـــــا .

فمن وجهة نظر حملة الاسهم فان الفائدة على قروض السندات وعلـــى السندات تعتبر عبئا على الايراد لا يختلف فى طبيعته من تكلفة العمل أو المـــواد أو التكاليف الاضافية الاخرى .

أما من وجهة نظر المستثمر مالك المشروع فان الفائدة على القروض وعلـى السندات عبارة عن نفقة فى سبيل الحصول على خدمة محددة ، وهى الحصـــول

على أموال لازمة لاعمال المشروع من المقترضين ومن حملة السندات ، ووجهة النظر هذه تتفق مع وجهة النظر الضريبية التى ترى فى فائدة الاقتراض تخفيض مسموح به من الايراد قبل الوصول الى صافى الدخل الضريبى .

وعلى عكس ذلك اذا نظرنا الى فائدة الاقتراض من وجهة نظر المنشأة كوحدة اقتصادية وكمركز للنشاط الادارى ، فمن وجهة النظر الادارية فان نفقة التشغيل يجب الا تتأثر بالصورة التى يتم بها تمويل المشروع وبالشكل الذى يتخذه هيكل رأس المال فالادارة لا تفرق بين مصادر الاموال سواء أكانت عن طريق الاقتراض الداخلى أو عن طريق التمويل الخارجى فكل هذه الاموال تكون الادارة مسئولة عن ادارتها — وصافى دخل المشروع يتكون من المبلغ الاجمالى الممكن توزيعه على كل أنواع المستثمرين ، ففائدة الاقتراض هذه من وجهة النظر هذه لا يمكن اعتبارها مثل نفقات الانتاج ولكنها تمثل تخصيص للدخل شبيه بالتوزيعات على المساهمين .

وسوف نعالج الفائدة هنا على أساس وجهة النظر الاولى التى ترى فى الفائدة عبئا على الايراد باعتبار أن اعداد البيانات المحاسبية فى هذا المرجع موجه أكثر لخدمة أغراض المستثمر والجهات الحكومية — كما أنه طبقا لعقد القرض فان الفائدة واجبة السداد فى تاريخ استحقاقها بصرف النظر عن نتيجة الاعمال .

مثال :

أصدرت احدى الشركات المساهمة ١٠٠٠ سند ٥٪ بقيمة اسمية ٥٠ ج وكانت الفائدة تستحق فى ٤/١ من كل عام ، وفى ٧٠/٤/١ طلبت الشركة تحويل ٢٥٠٠ جنيه لمقابلة فائدة السندات المستحقة ، فاذا علمت أن ضريبة القيم المنقولة على فوائد السندات كانت ٢٠٪ وأنه حتى نهاية السنة للشركة فى ٦/٣٠ تقدم الى البنك حملة سندات يملكون ٩٠٠ سند فقط .

المطلوب :

(١) قيود اليومية لاثبات ما تقدم — تصوير الحسابات اللازمة .
(٢) بيان أثر هذه العمليات على المركز المالى للشركة فى ١٩٧٠/٦/٣٠ .

((الحل))

قيود اليوميـــــــــــة :

٢٥٠٠		من حـ/ فائدة السندات الى مذكوريـــــــــن حـ/ حملة السندات حـ/ مصلحة الضرائب اثبات استحقاق الفائدة
	٢٠٠٠ ٥٠٠	
٢٥٠٠	٢٥٠٠	من حـ/ بنك صرف الفوائد الى حـ/ البنك جارى تخصيص حساب لصرف الفوائد
٥٠٠	٥٠٠	من حـ/ مصلحة الضرائب الى حـ/ بنك صرف الفوائد توريد الضريبة لمصلحة الضرائب
١٨٠٠	١٨٠٠	من حـ/ حملة السندات الى حـ/ بنك صرف الفوائد صرف فوائد ٩٠٠ سند بمعدل ٢ جنيه صافى بعـــد خصم الضرائـــــب
٢٥٠٠	٢٥٠٠	من حـ/ الارباح والخسائر ٦/٣٠ الى حـ/ فائدة السندات تحميل حـ/ أ ٠خ بالفائدة المستحقة عن الفترة

الحسابات اللازمــــــــة :

ح/ فائدة السنـــــدات

٢٥٠٠	الى مذكوريـــــن ٢٠٠٠ ح/ حملة السندات ٥٠٠ ح/ مصلحة الضرائب	٢٥٠٠	من ح/ أ ٠خ ٦/٣٠
٢٥٠٠		٢٥٠٠	

ح/ بنك صرف الفوائـــــد

٢٥٠٠	الى ح/ بنك جارى ١/ ٤	٥٠٠ ١٨٠٠ ٢٠٠	من ح/ مصلحة الضرائب من ح/ حملة السندات رصيد (ميزانية) ٦/٣٠
٢٥٠٠		٢٥٠٠	

ح/ حملة السندات (فوائـــد)

٢٥٠٠ ٢٠٠	الى ح/ البنك صرف فوائد رصيد مرحل (ميزانيـــة) ٦/٣٠	٢٠٠٠	من ح/ فائدة السندات ١/ ٤
٢٠٠٠		٢٠٠٠	

ح/ الارباح والخسائـــــر

٢٥٠٠	الى ح / فائدة السندات		

أثر هذه العمليات على المركز المالـــــى :

أصول وأرصدة مدينة		خصوم وأرصدة دائنة	
	أصول متداولة		خصوم متداولة
٢٠٠	بنك صرف فوائد	٢٠٠	حملة سندات (فوائد)

مثال (٢) : الفوائد في حالة استهلاك السندات على أقساط :

فى المثال السابق كان مقدار الفائدة ثابتا من فترة لاخرى أما فى حالة استهلاك القرض على اقساط فان رصيد القرض سوف يتناقص من فترة لاخرى ، وبالتالى فان الفائدة المستحقة سنويا يحسب ما اذا كانت السنة المالية للشركة تتفق أولا مع سنة القرض .

أصدرت احدى الشركات المساهمة فى ١/١/ ٧٠ ٥٠٠٠ سند ٦٪ قيمة اسمية ٢٠ جنيه للسند على أن يسدد القرض على خمس أقساط سنوية متساوية

المطلوب :

(١) قيود اليومية الخاصة باثبات واستحقاق الفوائد وتسويتها واقفالها فى كل من السنة المالية الاولى والثانية .

(٢) حـ/ فوائد السندات حتى تمام سداد القرض .

أولا : بفرض أن السنة المالية للشركة تتفق مع سنة القرض وهو ١٢/٣١ .

ثانيا : بفرض أن القسط السنوى يستحق سداده من ١/ ١٠ والسنة المالية التى تنتهى فى ١٢/٣١ .

أولا : اتفاق السنة المالية مع سنة القرض :

الكوبون الاول	=	١٠٠٠٠٠	× ٦٪	=	٦٠٠٠	جنيه
" الثانى	=	١٠٠٠٠٠	× ٦٪	=	٤٨٠٠	"
" الثالث	=	١٠٠٠٠٠	× ٦٪	=	٣٦٠٠	"
" الرابع	=	١٠٠٠٠٠	× ٦٪	=	٢٤٠٠	"
" الخامس	=	١٠٠٠٠٠	× ٦٪	=	١٢٠٠	
					١٨٠٠٠	جنيه .

٦٠٠٠	٦٠٠٠	من ح/ فوائد السندات الى ح/ حملة السندات استحقاق الكوبون الاول	٣١/١٢/٧٠
٦٠٠٠	٦٠٠٠	من ح/ الارباح والخسائر الى ح/ فوائد السندات اقفال ح/ فوائد السندات	٣١/١٢/٧٠
٤٨٠٠	٤٨٠٠	من ح/ فوائد السندات الى ح/ حملة السندات استحقاق الكوبون الثانى	٣١/١٢/٧٠
٤٨٠٠	٤٨٠٠	من ح/ الارباح والخسائر الى ح/ فوائد السندات اقفال فوائد السندات	٣١/١٢/٧٠

ح/ فوائد السنــدات

٦٠٠٠	الى ح/ السندات ٣١/١٢/٧٠	٦٠٠٠	من ح/ أ خ ٣١/١٢/٧٠
٦٠٠٠		٦٠٠٠	
٤٨٠٠	الى ح/ حملة السندات ٣١/١٢/٧١	٤٨٠٠	من ح/ أ خ ٣١/١٢/٧١
٤٨٠٠		٤٨٠٠	
٣٦٠٠	الى ح/ حملة السندات ٣١/١٢/٧٢	٣٦٠٠	من ح/ أ خ ٣١/١٢/٧٢
٣٦٠٠		٣٦٠٠	
٢٤٠٠	الى ح/ حملة السندات ٣١/١٢/٧٣	٢٤٠٠	من ح/ أ خ ٣١/١٢/٧٣
٢٤٠٠		٢٤٠٠	
١٢٠٠	الى ح/ السندات ٣١/١٢/٧٤	١٢٠٠	من ح/ أ خ ٣١/١٢/٧٤

ثانيا : بفرض أن القسط السنوى يستحق فى ١/ ١٠ من كل عام والسنة المالية تنتهى فى ١٢/٣١ وبفرض أن أول اصدار هو ١/ ١٠/ ١٩٧٠ .

الحـــل :

سنة ٧٠ السنة الاولى ¼ الكوبون الاول = ١٠٠٠٠٠ × ٦٪ × $\frac{٣}{١٢}$ = ١٥٠٠ جنيه

سنة ٧١ " الثانية $\frac{٣}{٤}$ " " = ٤٥٠٠ + ¼ الكوبون الثانى ١٢٠٠
= ٥٧٠٠ جنيه

سنة ٧٢ " الثالثة $\frac{٣}{٤}$ " الثانى = ٣٦٠٠ + ¼ الكوبون الثالث ٩٠٠
= ٤٥٠٠ جنيه

سنة ٧٣ " الرابعة $\frac{٣}{٤}$ " الثالث = ٢٧٠٠ + ¼ الكوبون الرابع ٦٠٠
= ٣٣٠٠ جنيه

سنة ٧٤ " الخامسة $\frac{٣}{٤}$ " الرابع = ١٨٠٠ + ¼ الكوبون الخامس ٣٠٠
= ٢١٠٠ جنيه

سنة ٧٥ " السادسة $\frac{٣}{٤}$ الكوبون الخامس = ٩٠٠ "

∴ المجموع الكلى = ١٥٠٠ + ٥٧٠٠ + ٤٥٠٠ + ٣٣٠٠ + ٢١٠٠ + ٩٠٠
= ١٨٠٠٠ جنيـــه

قيود اليومية فى السنتين الاولى والثانية :

١٥٠٠	١٥٠٠	من حـ/ فوائد السندات الى حـ/ الفوائد المستحقة الفوائد المستحقة عن الثلاث شهور	٧٠/١٢/٣١
١٥٠٠	١٥٠٠	من حـ/ الارباح والخسائر الى حـ/ فوائد السندات اقفال حـ/ فوائد السندات	٧٠/١٢/٣١

١٥٠٠ ٤٥٠٠	٦٠٠٠	من مذكورين ح/ الفوائد المستحقة ح/ فوائد السندات الى ح/ حملة السندات استحقاق سداد الكوبون الاول	٧١/١٠/١
١٢٠٠	١٢٠٠	من ح/ فوائد السندات الى ح/ الفوائد المستحقة الفوائد المستحقة عن الثلاث أشهر	٧١/١٢/٣١
٥٧٠٠	٥٧٠٠	من ح/ الارباح والخسائر الى ح/ فوائد السندات اقفال ح/ فوائد السندات	

ح/ فائدة السندات

١٥٠٠	الى ح/ الفوائد المستحقة ٧٠/١٢/٣١	١٥٠٠	من ح/ أ٠خ ٧٠/١٢/٣١
١٥٠٠		١٥٠٠	
٤٥٠٠	الى ح/ حملة السندات ٧١/١٠/١	٥٧٠٠	من ح/ أ٠خ ٧١/١٢/٣١
١٢٠٠	الى ح/ الفوائد المستحقة ٧١/١٢/٣١		
٥٧٠٠		٥٧٠٠	
٣٦٠٠	الى ح/ حملة السندات ٧٢/١٠/١	٤٥٠٠	من ح/ أ٠خ ٧٢/١٢/٣١
٩٠٠	الى ح/ الفوائد المستحقة ٧٢/١٢/٣١		
٤٥٠٠		٤٥٠٠	

تابع ح/ فائدة السنـــدات :

٢٧٠٠	الى ح/ حملة السندات ١/ ١٠/ ٧٣	٣٣٠٠	من ح/ أ٠خ ٧٣/١٢/٣١
٦٠٠	الى ح/ الفوائد المستحقة ٧٣/١٢/٣١		
٣٣٠٠		٣٣٠٠	
١٨٠٠	الى ح/ حملة السندات ١/ ١٠/ ٧٤	٢١٠٠	من ح/ أ٠خ ٧٤/١٢/٣١
٣٠٠	الى ح/ الفوائد المستحقة ٧٤/١٢/٣١		
٢١٠٠		٢١٠٠	
٩٠٠	الى ح/ حملة السندات ١/ ١٠/ ٧٥	٩٠٠	من ح/ أ٠خ ٧٥/١٢/٣١
٩٠٠		٩٠٠	

اصدار السندات بعـــــلاوة :

مثـــال : كيفية اثبات سندات اصدرت بعلاوة :

أصدرت شركة مساهمة ١٥٠٠٠ سند بسعر ٥٪ وطرحتها للاكتتاب العام فى ٧٥/٧/١ وذلك بسعر اسمى ١٠ جنيه وعلاوة اصدار ٢ جنيه تدفع مـــع قسط الاكتتاب (٥ جنيه) فى ميعاد اقصاه ٧/١٠ وقد اكتتب الجمهور فـــى ٢٥٠٠٠ سند وعند التخصيص فى ٧/١٨ قرر مجلس الادارة توزيع السنـــدات على المكتتبين توزيعا نسبيا وحجز الاموال الزائدة لسداد قسط التخصيص ، وقد سدد باقى قسط التخصيص فى ٧/٣٠ ٠

والمطلـــــوب :

اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة ٠

((الحـــــل))

١٧٥٠٠	١٧٥٠٠	من ح/ البنك الى ح/ قسطي الاكتتاب والتخصيص الاكتتاب في ٢٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ جنيه وعلاوة اصدار ٢ جنيه وقسط الاكتتاب ٥ج بما فيه العلاوة	٧/١٠
١٠٥٠٠	 ٧٥٠٠ ٣٠٠٠	من ح/ قسطي الاكتتاب والتخصيص الى مذكورين ح/ قرض السندات ح/ علاوة اصدار اصدار ١٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ ج وعلاوة اصدار ٢ ج وقسط اكتتاب ٥ ج	٧/١٠
٧٥٠٠	٧٥٠٠	من ح/ قسطي الاكتتاب والتخصيص الى ح/ قرض السندات اصدار ١٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ ج وقسط التخصيص ٥ جنيه	٧/١٨
٥٠٠٠	٥٠٠٠	من ح/ البنك الى ح/ قسطي الاكتتاب والتخصيص اثبات تسديد باقي قسط التخصيص بعد حجز الاموال الزائدة من قسط الاكتتاب	٦/٣٠

كيفية التصرف في علاوة الاصدار للسندات :

لم يحدد قانون الشركات فيما يختص بعلاوة اصدار السندات كيفية التصرف فيها كما حددها في علاوة اصدار الاسهم وتتجه بعض التفسيرات الى أن علاوة اصدار السندات هي مبلغ رأسمالي كعلاوة اصدار الاسهم تنطبق عليه نفس المعاملة بأن يجعل حساب الاحتياطي القانوني دائنا بقيمتها وهناك تفسيرات أخرى " بأن علاوة اصدار السندات قد حصلت من حاملي السندات في مقابل تمتعهم بسعر فائدة أكبر من السائد في السوق " وبما أن فائدة

السندات تحمل لحساب الارباح والخسائر كمصروف مالى من مصاريف الشركة ويؤدى الى التقليل من الربح الموزع بهذا القدر ، فيجب من ناحية أخرى اعتبار علاوة الاصدار ربحا للشركة يوزع على المساهمين بأن يجعل حساب الارباح والخسائر دائنا به – كما أن هناك اتجاه آخر فى التفسير وهو اعتبار علاوة الاصدار ربحا رأسماليا يستخدم فى استهلاك مصاريف اصدار السندات واستهلاك أى خسائر غير تجارية ٠

ولما لم يحدد القانون كيفية التصرف فى علاوة اصدار السندات فان الشركة فى حل من استخدام أى طريقة من الطرق السابقة – غير أننا نتفق مع الرأى القائل (١) بأن علاوة الاصدار ربح رأسمالى لا يوزع على المساهمين بل يستخدم أولا فى استهلاك مصاريف الاصدار ثم يحول الرصيد الى حساب الاحتياطى القانونى ٠

مثال : يبين كيفية معالجة علاوة اصدار السندات :

فى ١٩٧٤/٧/١ أصدرت احدى الشركات الصناعية ٤٠٠٠ سند ٤٪ قيمة اسمية ١٠ جنيه بعلاوة اصدار ٢ جنيه تدفع مع قسط التخصيص وكانت شروط الاكتتاب كالاتى :

قسط اكتتاب ٤ جنيه	٧/١ – ٧/١٥	
" تخصيص ٤ "	٧/١٨ – ٧/٣١	
" أخير ٤ "	١٠/١ – ١٠/١٥	

ولقد اكتتب الجمهور فى ٧٠٠٠ سند خصصت بالتناسب واحتجزت الاموال الزائدة من قسط الاكتتاب لمقابلة الاقساط التالية ، وقد صرفت الشركة على اصدار السندات مبلغ ١٦٠٠ جنيه فى ٧/١٥ ٠

والمطلوب :

أولا : اجراء قيود اليومية لاثبات العمليات السابقة ٠

ثانيا : تصوير الحسابات اللازمة لاثبات العمليات السابقة علما بأن الاقساط دفعت فى مواعيدها ٠

---

(١) د ٠ عبد الفتاح الصحن ، د ٠ أحمد رجب عبد العال ، محاسبة الشركات مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، سنة ١٩٧٩ ، ص ٣٥٦ ٠

الحـــــل : أولا : قيود اليوميـــــة :

٢٨٠٠٠	٢٨٠٠٠	من حـ/ البنـــــك الى حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص الاكتتاب فى ٧٠٠٠ سند قسط اكتتاب ٢ جنيه وعلاوة اصدار ٢ جنيه	٧/١٥
١٦٠٠٠	 ٨٠٠٠ ٨٠٠٠	من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص الى مذكوريـــــن حـ/ قرض السندات حـ/ علاوة اصدار اصدار ٤٠٠٠ سند قسط اكتتـــاب ٢ جنيه وعلاوة ٢ جنيه	٧/١٥
١٦٠٠٠	١٦٠٠٠	من حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص الى حـ/ قرض السندات اصدار ٤٠٠٠ سند قسط تخصيص ٤ ج	٧/١٨
٤٠٠٠	٤٠٠٠	من حـ/ البنـــــك الى حـ/ قسطى الاكتتاب والتخصيص تحصيل باقى قسط التخصيص بعد حجـز الاموال الزائدة من قسط الاكتتاب	٧/٣١
١٦٠٠٠	١٦٠٠٠	من حـ/ القسط الاخير الى حـ/ قرض السندات اصدار ٤٠٠٠ سند قسط أخير ٤ ج	١٠/١
١٦٠٠٠	١٦٠٠٠	من حـ/ البنـــــك الى حـ/ القسط الاخير تحصيل ٤٠٠٠ سند قسط أخير ٤ ج	١٠/١٥

تابع قيود اليوميـــــــة :

١٦٠٠		من ح/ مصاريف الاصدار	٧/١٥
	١٦٠٠	الى ح/ البنـــــك	
		اثبات دفع مصاريف الاصدار بشيك رقم	
١٦٠٠		من ح/ علاوة الاصدار	١٠/١٥
	١٦٠٠	الى ح/ مصاريف الاصدار	
٦٤٠٠		من ح/ علاوة الاصدار	١٠/١٥
	٦٤٠٠	الى ح/ الاحتياطى القانونى	
		اقفال علاوة الاصدار فى الاحتياطـــى القانونـــــى	

ثانيا : تصوير الحسابات اللازمة لاثبات العمليات السابقة :

ح/ السنـدات ٤٪

٤٠٠٠٠	رصيد ١٢/٣١	٨٠٠٠	من ح/قسطى ك و ص	٧/١٥
		١٦٠٠٠	من ح/قسطى ك و ص	٧/١٨
		١٦٠٠٠	من ح/القسط الاخير	١٠/١
٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠		

ح/ قسطى الاكتتاب والتخصيـــص

١٦٠٠٠	الى مذكورين ٧/١٥	٢٨٠٠٠	من ح/ البنك	٧/١٥
١٦٠٠٠	الى ح/ قوض السندات ٧/١٨	٤٠٠٠	من ح/ "	٧/٣١
٣٢٠٠٠		٣٢٠٠٠		

ح/ القسط الإخيــــــر

١٦٠٠٠	الى ح/ قرض السندات ٤٪ ١/١٠	١٦٠٠٠	من ح/ البنك ١٥/١٠
١٦٠٠٠		١٦٠٠٠	

ح/ علاوة الاصــــــدار

١٦٠٠	الى ح/مصاريف الاصدار ١٥/١٠	٨٠٠٠	من ح/ قسطى ك ، ص ١٥/٧
٦٤٠٠	الى ح/ أ٠ قانونى ١٥/١٠		
٨٠٠٠		٨٠٠٠	

ح/ مصاريف الاصــــــدار

١٦٠٠	الى ح/ البنك ١٥/٧	١٦٠٠	من ح/ علاوة الاصــــدار ١٥/١٠
١٦٠٠		١٦٠٠	

ح/ الاحتياطى القانونــــى

٦٤٠٠	رصيد مرحل ٣١/١٢	٦٤٠٠	من ح/ علاوة الاصــــدار ١٥/١٠
٦٤٠٠		٦٤٠٠	

ح/ البنــــــك

٢٨٠٠٠	الى ح/قسطى ك ، ص ١٥/٧	١٦٠٠	من ح/ مصاريف الاصدار ١٥/١٠
٤٠٠	الى ح/ « ك ، ص ٣١/٧		
١٦٠٠٠	الى ح/ القسط الاخير ١٥/١٠		

اصدار السندات بخصـــــم :

اذا أصدرت السندات بخصم اصدار فان حـ/ السندات يجب أن يجعل دائنا بالقيمة الاسمية للسندات المصدرة ويجعل حـ/ خصم الاصدار مدينا بقيمة الخصم على السندات المصدرة وخصم الاصدار خسارة رأسمالية للشركة المساهمة يجب استهلاكها ، فهو عبارة عن فائدة مؤخرة تدفع الى حامل السندات الذى دفع عند بدء القرض مبلغا أقل من القيمة الاسمية للسند ويرد فى نهاية القرض القيمة الاسمية للسند .

وبما أن الخصم يمثل خسارة رأسمالية للشركة وأصلا غير ملموس فيجب أن يستهلك الخصم على سنوات القرض فتحمل كل سنة مالية بقسط سنوى ثابت وذلك اذا كانت قيمة السندات سترد فى نهاية ميعاد معين والسبب فى تحميل الحسابات الختامية بقسط ثابت يمثل خصم الاصدار موزعا على سنوات القرض هو أن سنة من سنوات القرض قد تمتعت بالقرض كله الذى أصدر فى شكل سندات .

فاذا أصدرت شركة مساهمة فى ١/١/١٩٧١ سندات ٥٪ بقيمة اسمية ١٠٠٠٠٠ جنيه وبخصم اصدار ٢٠٠٠٠ جنيه على أن ترد السندات بعد ٢٠ سنة بالقيمة الاسمية فانه فى نهاية سنة ١٩٧١ يحمل حـ/ الارباح والخسائر بفائدة قدرها ٥٠٠٠ جنيه وخصم اصدار ١٠٠٠ جنيه ، وفى نهاية سنة ١٩٧٢ يحمل حـ/ الارباح والخسائر بنفس المبلغ وهكذا حتى تاريخ رد السندات بقيمتها الاسمية ، واذا أصدرت السندات فى خلال السنة المالية للشركة فان المبلغ الذى يحمل لحساب الارباح والخسائر عن السنة الاولى للقرض يحسب على أساس المدة من تاريخ القرض الى نهاية السنة التجارية ، أما السنوات التالية فيحسب القسط على أساس سنة كاملة .

مثـــال : على خصم الاصـــدار :

أصدرت احدى الشركات المساهمة ١٥٠٠٠ سند بسعر ٥٪ طرحتها للاكتتاب العام فى ١/٦/٧٥ وذلك بسعر ٨ جنيه علما بأن القيمة الاسمية للسند ١٠ جنيه تدفع مرة واحدة عند الاكتتاب فى ميعاد اقصاه ٢٠/٦/٧٥ وقد تم الاكتتاب فى جميع السندات ، وفى ٢٥/٦ تم تخصيص واصدار السندات فتكون قيود اليوميـــــة :

١٢٠٠٠		من ح/ البنك	٧٥/٦/٢٠
	١٢٠٠٠	الى ح/ المكتتبين فى السندات	
		الاكتتاب فى ١٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ج بسعر ٨ج دفعت بالكامل	
		من مذكورين	٧٥/٦/٢٥
١٢٠٠٠		ح/ المكتتبين فى السندات	
٣٠٠٠		ح/ خصم اصدار السندات	
	١٥٠٠٠	الى ح/ قرض السندات	
		اصدار ١٥٠٠ سند قيمة اسمية ١٠ ج وخصم ٢ جنيه	

مثال : يبين كيفية التصرف فى خصم اصدار السندات :

اصدرت شركة مساهمة فى ١٩٧١/٥/١ ١٠٠٠ سند سعر السند الاسمى ١٠ جنيه بخصم اصدار ١,٥ جنيه على أن يرد القرض بعد ٥ سنوات فاذا علمت أن السنة المالية للشركة تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام وقد قررت الشركة استهلاك الخصم على مدى عمر القرض ٠

فالمطلوب : تصوير ح/ خصم الاصدار ٠

ح/ خصم الاصدار

منه		له	
١٥٠٠	الى ح/ السندات ٧١/٥/١	٢٠٠	من ح/ أ ٠خ ٧١/١٢/٣١
		١٣٠٠	رصيد مرحل ٧١/١٢/٣١
١٥٠٠		١٥٠٠	
١٣٠٠	رصيد منقول ٧٢/١/١	٣٠٠	من ح/ أ ٠خ ٧٢/١٢/٣١
		١٠٠٠	رصيد مرحل ٧٢/١٢/٣١
١٣٠٠		١٣٠٠	

تابع ح/ خصم الاصدار :

١٠٠٠	رصيد منقول ١/١/٧٣	٣٠٠	من ح/ أ ٠خ ٧٣/١٢/٣١
		٧٠٠	رصيد مرحل ٧٣/١٢/٣١
١٠٠٠		١٠٠٠	
٧٠٠	رصيد منقول ١/١/٧٤	٣٠٠	من ح/ أ ٠خ ٧٤/١٢/٣١
		٤٠٠	رصيد مرحل ٧٤/١٢/٣١
٧٠٠		٧٠٠	
٤٠٠	رصيد منقول ١/١/٧٥	٣٠٠	من ح/ أ ٠خ ٧٥/١٢/٣١
		١٠٠	رصيد مرحل ٧٥/١٢/٣١
٤٠٠		٤٠٠	
١٠٠	رصيد منقول ١/١/٧٦	١٠٠	من ح/ أ ٠خ ٧٦/١٢/٣١
١٠٠		١٠٠	

أما اذا كان شروط اصدار السندات أن يرد على دفعات سنوية فان خصم الاصدار يستهلك بنسبة انتفاع كل سنة من القرض ٠

ففى السنة الاولى للقرض يكون انتفاعها بالقرض كله ، وفى السنة الثانية يكون انتفاعها بالقرض كله ناقصا الدفعة من القرض التى ردت وهكذا ٠

فاذا فرض أن قرض السندات ٢٠٠٠ جنيه لمدة ٥ سنوات يرد $\frac{1}{5}$ القرض كل عام وأن سنة القرض هى السنة التجارية بالشركة واذا علمت أن خصم الأصدار بلغ ٢٠٠ جنيه ٠

فيكون توزيع خصم الاصدار على سنوات القرض كما يلى :

السنة الاولى	تنتفع بمبلغ	٢٠٠٠	جنيه
« الثانية	« «	١٦٠٠	«
« الثالثة	« «	١٢٠٠	«
« الرابعة	« «	٨٠٠	«
« الخامسة	« «	٤٠٠	«

أى بنسبة ٥ : ٤ : ٣ : ٢ : ١

فاذا فرض أن خصم الاصدار ٢٠٠ جنيه :

تحمل السنة الاولى ٢٠٠ × ٥/١٥ = ٦٣,٦٦٧ جنيه

" " الثانية ٢٠٠ × ٤/١٥ = ٥٢,٣٣٣ "

" " الثالثة ٢٠٠ × ٣/١٥ = ٤٠,٠٠٠ "

" " الرابعة ٢٠٠ × ٢/١٥ = ٢٦,٦٦٧ "

" " الخامسة ٢٠٠ × ١/١٥ = ١٣,٣٣٣ "

٢٠٠,٠٠٠ "

مثال :

يبين كيفية التصرف فى خصم الاصدار لو استهلكت السندات على دفعات سنوية لو فرض فى المثال السابق أن القرض يرد على دفعات متساوية على مدى خمس سنوات ٠٠ فالمطلوب تصوير ح/ خصم الاصدار ٠

ح/ خصم الاصدار

منه — له

منه		له	
١٥٠٠	الى ح/ السندات ٧١/٥/١	٣٣٤	من ح/ أ ٠ خ ٧١/١٢/٣١
		١١٦٦	رصيد مرحل ٧١/١٢/٣١
١٥٠٠		١٥٠٠	
١١٦٦	رصيد منقول ٧٢/١/١	٤٣٣	من ح/ أ ٠ خ ٧٢/١٢/٣١
		٧٣٣	رصيد مرحل ٧٢/١٢/٣١
١١٦٦		١١٦٦	
٧٣٣	رصيد منقول ٧٣/١/١	٣٣٣	من ح/ أ ٠ خ ٧٣/١٢/٣١
		٤٠٠	رصيد مرحل ٧٣/١٢/٣١
٧٣٣		٧٣٣	

تابع خ/ خصم الاصـــــــدار :

٤٠٠	رصيد منقول ١/١/ ٧٤	٢٣٣	من حـ/ أ.خ ٣١/١٢/ ٧٤
		١٦٧	رصيد مرحل ٣١/١٢/ ٧٤
٤٠٠		٤٠٠	
١٦٧	رصيد منقول ١/١/ ٧٥	١٣٣	من حـ/ أ.خ ٣١/١٢/ ٧٥
		٣٤	رصيد مرحل ٣١/١٢/ ٧٥
١٦٧		١٦٧	
٣٤	رصيد منقول ١/١/ ٧٦	٣٤	من حـ/ أ.خ ٣١/١٢/ ٧٦
٣٤		٣٤	

بيان حسابى يبين كيفية حساب حـ/ خصم الاصدار

أقساط استهلاك الخصم تبعا لسنة القرض				أنصبة السنوات					
السنة المالية المنتهية	القرض	السنة	الاقساط استهلاك الخصم	٧١	٧٢	٧٣	٧٤	٧٥	٧٦
٣٠/٤/٧٢	١٠٠٠٠	٥	٥٠٠	٣٣٤	١٦٦				
٣٠/٤/٧٣	٨٠٠٠	٤	٤٠٠		٢٦٧	١٣٣			
٣٠/٤/٧٤	٦٠٠٠	٣	٣٠٠			٢٠٠	١٠٠		
٣٠/٤/٧٥	٤٠٠٠	٢	٢٠٠				١٣٣	٦٧	
٣٠/٤/٧٦	٢٠٠	١	١٠٠					٦٦	٣٤
		١٥	١٥٠٠	٣٣٤	٤٣٣	٣٣٣	٢٣٣	١٣٣	٣٤

الباب الرابع

القوائم المالية فى الشركات المساهمة

أولا : القوائم المالية المنشورة :

القوانين المنظمة لعرض البيانات والقوائم المالية بجمهورية مصر العربية

تقسم المناقشة فى هذا الموضوع الى جزئين :

أ ــ القوائم المالية لشركات القطاع الخاص كما ظهرت بالقانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ والقوانين المعدلة .

ب ــ القوائم المالية لشركات القطاع العام كما نص عليها قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ باعتماد النظام المحاسبى الموحد .

(١) القوائم بشركات القطاع الخاص :

فى شركات القطاع الخاص ، يحدد نظام الشركة مدتها المالية ، وتاريخ بدايتها ونهايتها . وعلى مجلس الادارة أن يعد عن سنة مالية ــ وخلال ستة أشهر على الاكثر من انتهاء هذه السنة ــ لاعطاء الفرصة لعقد الجمعية العمومية للمساهمين ــ ما يلى :

ــ ميزانية الشركة وحساب الارباح والخسائر ، مشتملين على جميع البيانات التى يصدر بتعيينها قرار وزير الاقتصاد .

ــ تقرير عن نشاط الشركة خلال السنة المالية . وعن مركزها المالى فى نهاية هذه السنة .

ــ كشف يوضح المبالغ التى حصل عليها رئيس وأعضاء مجلس الادارة ، وبيان المبالغ التى أنفقت فى سبيل التبرع أو الدعاية .

وينشر مجلس الادارة الميزانية وحساب الارباح والخسائر وخلاصة وافية لتقريره ، والنص الكامل لتقرير المراجع فى صحيفتين يوميتين تصدر احداهما باللغة العربية ، وذلك قبل عقد الجمعية العمومية بخمسة عشر يوما على الاقل .

وصدر قرار وزير الاقتصاد رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ بما يجب أن تشتمل عليه الميزانية وحساب الارباح والخسائر من بيانات ٠ وورد فى هذا القرار نموذج توضيحى لحساب الارباح والخسائر ، وحساب التوزيع ، ونموذج توضيحى للميزانية العمومية ، ونورد فيما يلى هذه النماذج أمام الدارس ، ثم نتناولها بالشرح والتعليق ٠

نموذج توضيحى لحساب الارباح والخسائر عن السنة المنتهية
فى / / ١٩

—	مصاريف ادارية	—	مجمل الربح
—	فوائد السندات والقروض		ايرادات أوراق مالية :
—	استهلاكات (بيان أو كشف مرفق)		— شركات تابعة
—	خسائر أو مصاريف عرضية		— أوراق مالية أخرى
—	مخصصات (بيان أو كشف مرفق)	—	
—	صافى الربح	—	ايرادات متنوعة
—		—	
—	مخصصات اضافية	—	صافى الربح
—	(استهلاكات اضافية)	—	ايرادات تخص سنوات سابقة
—	مصروفات تخص سنوات سابقة	—	محول من مخصصات أو احتياطيات
—	مخصصات ضرائب		
—		—	

نموذج توضيحي لحساب التوزيع / / ١٩
(نهاية السنة المالية)

xx	احتياطي قانوني	xx	صافي الربح
xx	احتياطي استهلاك سندات	xx	المحول من أرباح العام الماضي
xx	احتياطي عام		
xx	التوزيع على المساهمين		
xx	مكافأة أعضاء مجلس الإدارة		
xx	الترحيل للسنة القادمة		
xx		xx	

نموذج توضيحي للميزانية العمومية

		أصول ثابتة			رأس المال الاسمي
	xx	شهرة المحل (بثمن		xx	(أ) أسهم عادية
		التكلفة)			٠٠٠ سهم قيمة السهم
	xx	علامات تجارية ، حقوق			الاسمية ٠٠٠ جنيه
		امتياز ، حقوق اختراع		xx	(ب) أسهم ممتازة
xx	xx	-استهلاك			٠٠٠ سهم قيمة السهم
xx		أراضي	xx	—	الاسمية ٠٠٠ جنيه
xx		مباني بثمن التكلفة			رأس المال المصدر
	xx	استهلاك		xx	٠٠٠ عادي قيمة السهم
xx		آلات بثمن التكلفة			الاسمية ٠٠٠ جنيه
xx		استهلاك			المستحق على المساهمين
		مهمات وقطع غيار وخلافه		xx	صافي المدفوع
		(حسب التقويم)			٠٠٠ سهم ممتاز قيمة
					السهم الاسمية ٠٠ جنيه
					المستحق على المساهمين
			xx	—	جملة رأس المال المدفوع

تابع : نموذج توضيحي للميزانية العمومية :

تركيبات وأثاث وخلافه	xx	
استهلاك	xx	xx
مجموع الاصول الثابتة		xx
استثمارات في شركات تابعة		
أسهم (بثمن التكلفة)	xx	
قروض وحسابات جارية	xx	
مجموع الاستثمارات في شركات تابعة		xx
أصول متداولة		
بضاعة تامة الصنع		
خامات	xx	
بضاعة تحت التشغيل	xx	
بضاعة جاهزة	xx	xx
مدينون		xx
ـ عملاء		
ـ أوراق قبض		
أ ٠ ديون معدومة		xx
استثمارات (بثمن التكلفة)	xx	
احتياطي هبوط الاسعار	xx	xx
نقدية :		
بالصندوق	xx	
بالبنك	xx	xx
مجموع الاصول المتداولة		xx

الاحتياطيات		
احتياطي قانوني	xx	
" عام	xx	
" تسوية الارباح	xx	xx
علاوة اصدار	xx	
ا ٠ رأسمالية أخرى	xx	xx
مجموع حقوق المساهمين (قبل ارباح هذا العام والارباح المرحلة)		xx
احتياطي استهلاك سندات		xx
خصوم ثابتة		
سندات :		
(١) اصدار أول سنة	xx	
٠٠٠ سند قيمة السند الاسمية ٠٠٠ جنيه بفائدة ٪ تستحق السداد في ٠٠ بواقع السند ٠٠٠ جنيه		
استهلاك ٠٠ سند بواقع ٠٠٠ جنيه	xx	

تابع النموذج السابق :

البيان		
أصول وهمية أخرى :		
مصاريف تأسيس	xx	
" اصدار	xx	
" اخرى	xx	xx
محول من مبالغ مدفوعة من المساهمين		xx
مصاريف حملة اعلانية		xx
استهلاك		xx
أرصدة مدينة اخرى :		
مصاريف مدفوعة مقدما	xx	
أرصدة مدينة أخرى	xx	xx
مجموع الاصول الوهمية		xx

البيان		
(٢) اصدار ثاني سنة) ٠٠ سند قيمة السند الاسمية ٠٠ جنيه بفائدة x٪ تستحق السداد في ٠٠ بواقع السند ٠٠ جنيه	xx	
استهلاك ٠٠ سند بواقع السند ٠٠٠ جنيه	xx	xx
قروض طويلة الاجل		xx
مجموع الخصوم الثابتة		xx
خصوم متداولة		
حسابات البنوك الدائنة		
موردون	xx	
أوراق دفع	xx	
دائنون مختلفون	xx	
		xx
مجموع الخصوم المتداولة		xx
مخصصات :		
للضرائب	xx	
للتجديدات	xx	
لتعويض الموظفين والعمال	xx	xx
أرصدة دائنة أخرى		
مصروفات مستحقة	xx	
كوبونات لم تصرف	xx	xx

تابع النموذج السابــــــق :

			حسابات الارباح والخسائر		
			رصيد مرحل من العام الماضي	xx	
			أرباح هذا العام طبقــــا لحساب الارباح والخسائــر مقترح توزيعه كالاتي :	xx	xx
			للاحتياطي القانوني	xx	
			للاحتياطي العام وتسوية الارباح	xx	
			للتوزيع على المساهمين	xx	
			مكافأة اعضاء مجلس الادارة	xx	
			للترحيل للعام المقبل	xx	xx
حسابات نظامية		xxx	حسابات نظامية		xxx

ونتناول فيما يلي شرحا لهذه النماذج على ضوء قرار وزير الاقتصــــاد رقم ٦٧٤ لسنة ١٩٥٤ والقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٩ ٠

(١) حساب الارباح والخسائـــر :

ان النموذج التوضيحي لحساب الارباح والخسائر جاء ليحدد الحد الادنى لكمية البيانات الواجب أن تظهرها الشركات المساهمة في هذا الحساب ٠ ولا يعني ذلك بحال أن الشركة يجب أن تتمسك بطريقة جامدة بشكل وكمية البيانات التي حددها النموذج ٠ ويلاحظ أن تقسيم حساب الارباح والخسائر بهذا النموذج جاء على ثلاث مراحل ويتم اعداد هذا الحساب بطبيعة الحال بعد اقفال الدفاتر واجراء التسويات الجردية وادماج نتائج حسابات التكاليف مع المحاسبة المالية واعداد حساب التشغيل والمتاجرة (في الشركات الصناعية) واعداد حساب المتاجرة في الشركات التجارية ٠ أما مراحل الارباح والخسائر التي تضمنها النموذج فهي كالتالـــي :

- في المرحلة الاولى :

المفروض أن يستخرج صافى الربح الناتج عن المجهـــودات العادية التى تقوم بها المنشأة فى سبيل تحقيق الايرادات (نتيجـة بيع خدمات أو مجهودات) ففى هذه المرحلة تقابل ايرادات الشركـة الناتجة عن نشاطها التجارى العادى بالمصروفات التى ساهمت فـى تحقيق هذه الايرادات خلال سنة المحاسبة .

فاذا أخذنا المرحلة الاولى بهذا المفهوم ، فيمكن أن — نستنتج أن ايرادات الاستثمار لم يكن لها مكان فى هذه المرحلـة ، حيث أن هذه الايرادات تمثل ايرادات متصلة بنشاط المنشأة التجارى فاستثمار جانب من أموال الشركة فى أوراق مالية هى مسالة تمويليـة ولا علاقة لها بتحقق الايراد العادى .

- وفي المرحلة الثانيـــة :

فالمفروض أن نحصل منها على صافى الارباح المقترح توزيعها ، فيستنزل من صافى الربح فى المرحلة الثانية الاعباء التى لا تتصـل بالمرحلة الاولى مثـــل :

* المصروفات المتعلقة بسنوات سابقة .

* مخصصات اضافية (استهلاكات اضافية) ونرى أن النمـوذج قد أخطأ التعبير عن هذا البند ، فكما نعلم فان النفقـات كلها تقف على قدم المساواة ، ولابد من استنزالها مـن الايرادات قبل الوصول الى صافى الربح . ومخصص الاستهلاك مثله كأى مخصص آخر يعتبر عبئا على الايراد لمقابلة نقـص مؤكد وقوعه فى قيمة أصل من الاصول ، وان كان غير محـدد قيمته تماما . ولذلك فان مكان مخصص الاستهلاك هو المرحلـة الاولى من حساب الارباح والخسائر . أما اذا رأت الشركـة احتجاز جانب من الربح قبل التوزيع لمواجهة ارتفاع مستمـر فى قيمة الاصول الثابتة ، فان هذه المبالغ المحتجزة تعتبـر توزيعا للربح وليست عبئا على الايراد ، والبديل الاخر هـو أن تحتسب الشركة مخصص الاستهلاك على أساس النفقة الجاريـة

للاصل Current Value ، وفى هذه الحالة يعتبر مخصص الاستهلاك على أساس النفقة الجارية عبئا على الايراد مكانه الجزء الاول من الحساب ، ويعترض البعض على هذا الاجراء الاخير معتبرين أن الهدف من الاستهلاك على استرداد نفقة سبق انفاقها فى الماضى ، وليس احلال أصل محل أصل آخر مماثل .

— مخصصات الضرائب :

وهى المبالغ اللازمة لمقابلة الالتزام الضريبى على الشركة . ويرى البعض أن مكان الضرائب هو حساب التوزيع . فالضريبة تعتبر توزيعا للربح وليست عبئا على الايراد . فلا ضرائب ما لم تتحقق الارباح .

كذلك نجد أن النموذج يضيف الى صافى الارباح من المرحلة الاولى ، ايرادات اما متعلقة بسنوات سابقة ، أو مبالغ محولة من مخصصات أو احتياطيات استنفذت الغرض منها .

(ب) حساب التوزيع :

ان مجلس الادارة فى تقريره للجمعية العمومية للمساهمين يعرض بيانا تفصيليا عن الطريقة التى يقترحها لتوزيع صافى أرباح السنة المالية والارباح المرحلة من سنوات سابقة ، وذلك وفقا لقانون الشركات والقانون النظامى للشركة .

والجمعية العمومية هى الجهة التى لها سلطة اعتماد اقتراح التوزيع أو تعديله ولذلك فان حساب التوزيع يمثل فى الواقع اقتراح مجلس ادارة الشركة بتوزيع صافى ربح العام والارباح المرحلة بطريقة معينة . ولا يصبح هذا الاقتراح بمثابة قرار واجب التنفيذ الا بعد اعتماده والموافقة عليه بمعرفة الجمعية العمومية للمساهمين .

وقد تناولت المادة ٤١ من قانون الشركات المصرى موضوع توزيع الارباح فى شركات المساهمة ، ثم عدلت هذه المادة بالقانون رقم ٩٦ لسنة ١٩٦٢ على الوجه التالى :

— يجنب جزء من عشرين على الاقل (٥٪) من صافى أرباح الشركة المساهمة

لتكوين احتياطى ، الى أن يبلغ هذا الاحتياطى الخمس من رأس المال وكل ذلك ما لم يقض القانون بغيره .

وعلى أن لا تخل أحكام هذه المادة بما يشترطه النظام أو الجمعية العمومية من نسب أعلى ، أو أنواع أخرى من التوزيعات ويتبع فى حساب مبلغ الربح الذى يقتطع منه الاحتياطى المنصوص عليه فى هذه المادة أحكام النظام الخاصة بتعيين هذا المبلغ بالنسبة الى الشركات القائمة وقت العمل بهذا القانون .

— يجنب من الارباح الصافية للشركة (٥٪) لشراء سندات حكومية ، ويوزع الباقى على الوجه التالى :

— ٥٪ من رأس المال المدفوع توزع بين المساهمين والموظفين والعمال كالتالى :

— ٧٥٪ توزع على المساهمين .

— ٢٥٪ تخصص للموظفين والعمال ويكون توزيعها كالتالى :

(١) ١٠٪ توزع على الموظفين والعمال عند توزيع الارباح على المساهمين ويتم التوزيع طبقا لقواعد عامة يصدر بها قرار من رئيس الجمهورية .

وقد نص قرار رئيس الجمهورية فى هذا الشأن — قرار رقم ١٣٥٠ لسنة ١٩٦٢ — على أن توزع الـ ١٠٪ السابقة على العاملين فى الشركات بنسبة المرتب الاجمالى لكل منهم وعلى أن لا يتجاوز ما يخص الفرد ٥٠ جنيه وما يتبقى من التوزيع على الاساس المتقدم يتم توزيعه بذات الطريقة على من لا يجاوز ما خصه ٥٠ جنيها بشرط ألا يتجاوز ما يحصل عليه من التوزيعين ٥٠ جنيه .

(٢) ٥٪ تخصص للخدمات الاجتماعية والاسكان طبقا لما يقرره مجلس ادارة الشركة بالاتفاق مع نقابة عمال الشركة .

(٣) ١٠٪ تخصص للخدمات الاجتماعية المركزية للموظفين والعمال ، وتحدد كيفية التصرف فى هذه المبالغ وأداء الخدمات والجهة الادارية التى تتولاها أو تشرف عليها بقرار من رئيس الجمهورية .

وأضاف القانون رقم ٩٦ لسنة ١٩٦٢ الى ذلك بانه يجوز

بقرار من رئيس الجمهورية تخصيص بعض المبالغ المحصلة من هذه النسبة للتوزيع على العاملين فى بعض الشركات التى لم تحقق أرباحا ، أو تحقق أرباحا قليلة لاسباب لا ترجع الى عدم كفاءة فى التشغيل أو الى تراخ من العاملين فى الشركة ، ويكون التخصيصين فى كل حالة على حدة وبناء على عرض الوزير المختص •

(٤) يخصص من رصيد صافى الربح المتبقى بعد ذلك ١٠٪ لاعضاء مجلس الادارة •

(٥) المتبقى من صافى الربح بعد ذلك يضاف اليه الارباح المرحلة من العام الماضى ، ويمكن أن يوزع منه ربح اضافى للمساهمين والعمال والموظفين (بنسبة ٣ للمساهمين و ١ للعمال) كنسبة مئوية من رأس المال تقررها الجمعية العمومية •

(٦) ترحل أى مبالغ ترى الجمعية العمومية بعد ذلك أو ينص عليها قانون الشركة النظامى الى الاحتياطيات •

(٧) يرحل الباقى بعد ذلك الى العام المقبل •

ولا ن مسئولية المساهم محدودة بقدر القيمة الاسمية لما يحمله من أسهم ، فلا يجوز مطالبته بما حققته الشركة من خسائر ما دام أنه سدد القيمة الاسمية للسهم بالكامل وبناء على ذلك فان الخسائر لا يجوز توزيعها على المساهمين الا اذا تقرر تخفيض رأس المال ، وكذلك فان مجلس الادارة لا يستطيع اقتراح توزيع أرباح الا بعد تغطية الخسائر بالكامل • الا أنه يجوز فى بعض الحالات توزيع هذه الخسائر على عدد من السنوات ، وخاصة اذا كانت هذه الخسائر جسيمة • وفيما يلى نموذجا لما يمكن أن يأخذه اقتراح توزيع الارباح بالشركات المساهمة •

اقتراح مجلس الادارة بتوزيع الارباح عن السنة المالية المنتهية فى ....

	جنيـــه	جنيـــه	جنيـــه
صافى أرباح الشركة عن السنة المنتهية فى ...			....
يقترح توزيعه كالتالـــــــى :			
(١) ٥٪ من صافى الربح للاحتياطى القانونى		....	
(٢) ٥٪ لشراء سندات حكومية		....	
(٣) ٥٪ من رأس المال المدفوع توزع كالتالى :			
٧٥٪ منها دفعة أولى للمساهمين	....		
١٠٪ منها توزيعات للموظفين والعمال	....		
٥ ٪ منها خدمات اجتماعية واسكان	....		
١٠٪ منها خدمات اجتماعية مركزيـــة للموظفين والعمال	....	....	....
الباقـــى			....
(٤) ١٠٪ منه مكافأة لاعضاء مجلس الادارة			....
الباقـــى			....
يضاف اليه الربح المرحل من العام الماضى			....
			....
يوزع منه دفعة ثانية للمساهمين والعمال بواقع ٠٠٪ من رأس المال			....
الباقـــى			....
يرحل منه لحساب الاحتياطى			....
الباقى ويرحل للسنة المالية المقبلة			....

(٢) القوائم المالية بشركات القطاع العام :

ليس هنا مجال الافاضة فى القوائم المالية التى تعدهـــا شركات القطاع العام بجمهورية مصر العربية حيث أن موضوعنا الرئيســى هو القوائم المالية بشركات المساهمة . الا أنه كاشارة عامة نقـــول أنه قد صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٧٣٣ لسنة ١٩٦٦ باعتمـــاد

النظام المحاسبي الموحد على أن يبدأ تطبيقه على وحدات القطـــــاع العام اعتبارا من أول السنة المالية ١٩٦٨/٦٧ ، وقد استحدث هــذا النظام مجموعة من القوائم والحسابات الزم الشركات التابعة للقطاع العام باتباعهـــــا •

فلكي يتسنى للشركة العامة اعداد ميزانية الاعمال التى تخصهـــا فان الامر يتطلب تصوير قوائمها الختامية وفقا لاسس حسابات التخطيـــط ويتأتى ذلك على طريق اعداد الحسابات والقوائم التالية :

(أ) الحسابات الختاميـــــــة :

(١) الميزانية •
(٢) قائمة الاستخدامات والموارد •
(٣) حساب العمليات الجارية •
(٤) حساب الانتاج والمتاجرة •
(٥) حساب الارباح والخسائر •
(٦) الموازنة النقديـــــة •

وذلك عن سنتين متتاليتين حتى يمكن مقارنة البيانات واستخـلاص النتائج المطلوبـــة •

(ب) قوائم الموازنة التخطيطيـــــة :

وتعد الشركة العامة موازنة تخطيطية ثلاث موازنات فرعيـــــة • وهذه الموازنات هـــــي :

١ ـ موازنة عينيـــــة :

حيث توضح هذه الموازنة البرنامج الانتاجي للوحـــدة الاقتصادية بطاقاتها الانتاجية ، وتتضمن الموازنة المذكـــورة بيانا بالمستلزمات السلعية والخدمية اللازمة لتحقيق أهـــداف الانتاج كما تتضمن بيانا بالاحتياجات من القوة العاملة وتوصـــف الموازنة بأنها (عينية) لانها تعبر عن مجموعة مـن العلاقـــات الفنية قبل ترجمتها الى أرقام • ففي هذه الخطوة يحــــدد حجم الانتاج وأنواع المنتجات على أساس عيني في صورة مستلزمات

سلعية وخدمية وقوة عاملة من واقع تحديد الوحدة لحجم الطاقة الانتاجية المتوقع .

(٢) <u>موازنة مالية</u> :

وهذه الموازنة عبارة عن ترجمة للتقديرات العينية السابقة فى صورة مالية على أساس الاسعار التعاقدية المتوقع أن تسود فى تاريخ التعاقد . أى أن هذه الخطوة تتضمن ايضاح للخطة التمويلية للوحدة .

(٣) <u>الموزانية النقدية</u> :

وتظهر أهمية هذه الموازنة نظرا لاهمية الاموال اللازمة فى الوقت المناسب لتشغيل اعمال المشروع وحيث لا يكون رصيد النقدية فى أى وقت من الاوقات أقل من اللازم بحيث تتعرض الوحدة لمتاعب مالية وتعجز عن الوفاء بالتزاماتها ، أو يكون رصيد النقدية أكثر من اللازم ، ومن ثم تكون النتيجة أموالا سائلة معطلة كان يمكن الاستفادة منها فى نواحى نشاط أخرى ، فهذه الموازنة اذا توضح المقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة وما يترتب على هذه المقبوضات والمدفوعات من فائض أو عجز نقدى مما يساعد على دراسة الوضع التمويلى للوحدة .

وقد كان السبب فى وضع القوائم بهذه الطريقة له أهداف عديدة من أهمها :

(١) الرقابة والمتابعة على مختلف المستويات .
(٢) ربط حسابات الوحدة بحسابات الدخل القومى .
(٣) توفير البيانات اللازمة للدارسين والمحللين لتقييم ما تم تنفيذه من الخطة وما يجب أن تكون عليه الخطة فى المستقبل .
(٤) توفير وتبويب وتخزين البيانات المحاسبية بصورة منظمة واقتصادية بحيث يسهل الحصول على أى بيان لمحاسبى بسهولة وسرعة وبدقة .

ثانيا : القوائم المالية غير المنشورة لشركات المساهمة :

يلاحظ أن القرار الوزارى رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ اقتصر على ذكر البيانات التى يجب أن يشتمل عليها حـ/ الارباح والخسائر والميزانية المعدان للنشر ولم يتناول بالذكر حسابى التشغيل والمتاجرة ولم يتطلب بيانات معينة يجب أن يتضمنها تلك الحسابات ٠

ويجب الا يفسر ذلك على أن الشركات المساهمة لا تعد تلك الحسابات ، فيسبق اعداد حساب الارباح والخسائر اعداد حسابى التشغيل والمتاجرة (فى حالة الشركات الصناعية) أو اعداد حساب المتاجرة فقط (فى حالة الشركات غير الصناعية) ٠

على أن المشرع لم يغفل أهمية حسابى التشغيل والمتاجرة ، فقد نصت المادة ٤ من قانون ضرائب الايرادات رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أنه يجب على الشركة المساهمة أن تقدم عن كل سنة مالية نسخة من حسابى التشغيل وحساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر مع الميزانية ٠

ولعل الحكمة فى أن قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ أو القرار الوزارى رقم ٤٦٧ المكمل له لم يتضمنا شيئا عن حسابى التشغيل والمتاجرة ترجع الى ما قد تحتوى عليه تلك الحسابات من بيانات ذات صفة سرية قد يكون فى نشرها اضرارا بمصالح الشركة ٠

وسوف نعرض فيما يلى فكرة مختصرة عما يجب أن يشتمل عليه هذين الحسابين من بيانات ٠

(١) حـ/ التشغيل (قائمة التكاليف) :

فى الشركات الصناعية يسبق عملية المتاجرة عملية صنع وانتاج حيث تقوم هذه الشركات بشراء المواد الاولية وتجرى عليها عمليات صناعية لتحويلها الى سلعة تامة الصنع (من وجهة نظر الشركة) ٠

ولا بد لهذه الشركات من معرفة تكاليف انتاج ما تبيعه ولذلك تعد قوائم تكاليف أو حسابات تشغيل تتضمن عناصر التكاليف المختلفة التى يتكون منها ثمن تكلفة انتاج السلعة أو الخدمة التى تبيعها

أو تقدمها الشركة .

ويمكن تقسيم عناصر التكلفة التى يتكون منها الانتاج الى نوعين رئيسيين :

(أ) <u>عناصر تكلفة مباشرة :</u>

ويقصد بها عناصر التكلفة التى يمكن تمييزها وتخصيصها مباشرة فى الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة وتشمل تكلفة الخامات (المواد الاولية) المستهلكة فى الانتاج مضافا اليها تكلفة العمل المباشر (أجور عمال الانتاج) وجميع المصروفات المباشرة الاخرى .

(ب) <u>عناصر تكلفة صناعية غير مباشرة :</u>

ويقصد بها تلك العناصر التى ليس بينها وبين الوحدات المنتجة أو الخدمات المقدمة ارتباط مباشر مثل مرتب مدير المصنع وايجار المصنع ومواد التشغيل والقوى المحركة واستهلاك آلات المصنع .... الخ .

وفيما يلى نموذج لحساب التشغيل وما يتضمنه من بيانات :

حـ/ التشغيل عن المدة من ٠٠٠ الى ٠٠٠

من حـ/ المتاجرة (تكلفة انتاج ما تم صنعه)	xxx	تكاليف مباشرة		
		مواد أولية (أول المدة)	xx	
		مشتريات مواد أولية	xx	
		ـ مردودات مشتريات مواد أولية	xx	
		+ مصاريف شراء مواد أولية	xx	
		ـ مواد أولية (آخر المدة)	xx	
		تكلفة الخامات المستهلكة		xxx
		أجور صناعية مباشرة		xxx
		مصاريف صناعية مباشرة		xxx
		ثمن التكلفة المباشرة		xxxx
		تكاليف صناعية غير مباشرة		
		مرتب مدير المصنع	xx	
		ايجار المصنع	xx	
		استهلاك عدد وآلات	xx	
		قوى محركة	xx	
		نور ومياه للمصنع	xx	
		مواد تشغيل	xx	xxx
		+ بضاعة تحت التشغيل (أول المدة)		xxx
		ـ بضاعة تحت التسغيل (آخر المدة)		xxx
	xxxx			xxxx

(٢) ح/ المتاجـــــرة :

بعد اعداد ح/ التشغيل أو قائمة التكاليف تقوم الشركـــة باعداد ح/ المتاجرة لبيان مجمل الربح أو مجمل الخسارة والنمـــوذج الاتى يبين ما يجب أن يتضمنه هذا الحساب من بيانات :

ح/ المتاجرة عن المدة المنتهية فـــى / / ١٩

xx		بضاعة تامة الصنع أول المدة		x	مبيعـــات
xx		الى ح/ التشغيل (تكلفة انتاج ما تم صنعه)		x	ـ مردودات مبيعات
	x	مشتريات بضاعة تامة الصنع	xx	—	
	x	ـ مردودات مشتريات بضاعة تامـــة	xx		بضاعة تامة الصنع آخر المـــدة
xx	—				
xx		مصروفات شراء بضاعة تامة			
xx		مصروفات بيع وتوزيع			
xx		الى ح/ الارباح والخسائر (مجمل الربح)			
xxx			xxx		

فهرســـــــت

القسم الاول

المحاسبة في شركات الاشخاص

الصفحة

القسم الثانـــــى

المحاسبة فى الشركات المساهمـــة

قائمة بأسماء المراجـــــــــع

(١) أ ٠عزت الشيخ — المحاسبة المالية في شركات الاشخـــــاص ، مكتبة عين شمس ، سنة ١٩٧٥ ٠

(٢) أ ٠على توفيق على — حسابات الشركات ، الطبعة الرابعـــــة ، سنة ١٩٦٣ ٠

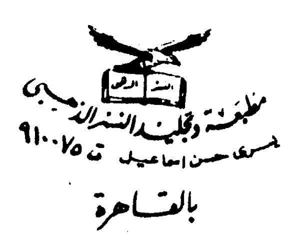
(٣) د ٠عمر حسنيـــــن — محاسبة الشركات ، دار الجامعات المصرية ، سنة ١٩٧٧ ٠

(٤) د ٠حلمى محمود نمر ، د ٠عبد المنعم محمود — الاصول العلمية والعملية في محاسبـــــة الشركات ، دار النهضة العربية ٠

(٥) د ٠عبد الفتاح الصحن ، د ٠أحمد رجب عبد العال — محاسبة الشركات ، مؤسسة شباب الجامعـــة ، سنة ١٩٧٩ ٠

(٦) د ٠على محروس شادى — محاسبة الشركات قطاع خاص ، مكتبة غريـــب ، سنة ١٩٧٧ ٠

(٧) د ٠محمد عصام زايد ، د ٠كمال عبد السلام — مذكرات في المحاسبة في شركات القطـــاع الخــاص ، مكتبة الجلاء الجديدة ، سنـــة ١٩٨١ ٠


النشر الذهبي
مطبعة وتجليد النشر الذهبي
لصري حسن اسماعيل ت ٩١٠٠٧٥
بالقاهرة